



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0003886-41.2016.4.03.6106/SP

2016.61.06.003886-7/SP

D.E.

Publicado em 13/09/2017

RELATORA : Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA
APELANTE : NUTRECO BRASIL NUTRICAÇÃO ANIMAL LTDA
ADVOGADO : SP335922 CAROLINE CAIRES GALVEZ e outro(a)
APELADO(A) : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA
CONCEIÇÃO MARANHÃO PFEIFFER
No. ORIG. : 00038864120164036106 4 Vr SÃO JOSE DO RIO PRETO/SP

EMENTA**CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 195, § 12, CF. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS N. 10.637/02, 10.833/03. DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR. CREDITAMENTO DE VALORES DESPENDIDOS COM COMISSÃO SOBRE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.**

1. Pela nova sistemática prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o legislador ordinário estabeleceu o regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, em concretização ao § 12, do art. 195, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/03, permitindo, como medida de compensação, créditos concedidos para o abatimento das bases de cálculo.

2. O sistema de não-cumulatividade do PIS e da COFINS difere daquele aplicado aos tributos indiretos (ICMS e IPI). Para estes, a não-cumulatividade se traduz em um crédito, correspondente ao imposto devido pela entrada de mercadorias ou insumos no estabelecimento, a ser compensado com débitos do próprio imposto, quando da saída das mercadorias ou produtos, evitando-se, a denominada tributação em cascata. Por sua vez, a não-cumulatividade das contribuições sociais utiliza técnica que determina o desconto da contribuição de determinados encargos, tais como energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

3. Especificamente em seu artigo 3º, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 elencam taxativamente os casos nos quais é cabível o desconto para fins de apuração das bases de cálculo das contribuições.

4. *In casu*, pretende a apelante a tomada de crédito a título de PIS e Cofins relativamente aos valores despendidos com pagamentos de comissões sobre vendas por entender se enquadrarem como insumo.

5. O disposto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não pode ser interpretado extensivamente para assegurar à apelante o creditamento pretendido, visto que as hipóteses de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente e restritivamente, não comportando exegese extensiva, à luz do art. 111, I, do CTN.

6. Somente podem ser considerados como insumos e deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária e que sejam utilizados no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços. Em se tratando de custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos, esses não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida.

7. Não é o caso de se elastecer o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo nº 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da Cofins usou a expressão "insumo", e não "despesa" ou "custo" dedutível, como refere a

legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108).

8. Precedentes desta Corte.

9. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 31 de agosto de 2017.

Consuelo Yoshida
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA:10040

Nº de Série do Certificado: 184B8983BD7264E5

Data e Hora: 31/08/2017 19:16:52

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0003886-41.2016.4.03.6106/SP

2016.61.06.003886-7/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA
APELANTE : NUTRECO BRASIL NUTRICAÇÃO ANIMAL LTDA
ADVOGADO : SP335922 CAROLINE CAIRES GALVEZ e outro(a)
APELADO(A) : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAÇÃO
MARANHÃO PFEIFFER
No. ORIG. : 00038864120164036106 4 Vr SÃO JOSE DO RIO PRETO/SP

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA (RELATORA).

Trata-se de apelação em mandado de segurança, com pedido de liminar, pelo qual a impetrante busca o direito de descontar as despesas com pagamentos das comissões sobre vendas como insumo para a atividade por ela desenvolvida e, via de consequência, de aproveitar o crédito de PIS e Cofins, nos termos do que dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, restituindo-os mediante compensação nos últimos 5 anos contados da data da propositura da ação, atualizados pela Taxa Selic.

O r. juízo *a quo* julgou improcedente o pedido.

Apelou a impetrante para pleitear a reforma da r. sentença.

Com contrarrazões, subiram os autos a este Tribunal.

Manifestou-se o Ministério Público Federal, opinando pelo prosseguimento da demanda.

É o relatório.

Consuelo Yoshida
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA:10040

Nº de Série do Certificado: 184B8983BD7264E5

Data e Hora: 31/08/2017 19:16:46

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0003886-41.2016.4.03.6106/SP

2016.61.06.003886-7/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA
APELANTE : NUTRECO BRASIL NUTRICAÇÃO ANIMAL LTDA
ADVOGADO : SP335922 CAROLINE CAIRES GALVEZ e outro(a)
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAÇÃO
MARANHÃO PFEIFFER
No. ORIG. : 00038864120164036106 4 Vr SÃO JOSE DO RIO PRETO/SP

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA (RELATORA).

Não assiste razão à apelante.

Pela nova sistemática prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o legislador ordinário estabeleceu o regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, em concretização ao § 12, do art. 195, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/03, permitindo, como medida de compensação, créditos concedidos para o abatimento das bases de cálculo.

Com efeito, o sistema de não-cumulatividade do PIS e da COFINS difere daquele aplicado aos tributos indiretos (ICMS e IPI). Para estes, a não-cumulatividade se traduz em um crédito, correspondente ao imposto devido pela entrada de mercadorias ou insumos no estabelecimento, a ser compensado com débitos do próprio imposto, quando da saída das mercadorias ou produtos, evitando-se, a denominada tributação em cascata. Por sua vez, a não-cumulatividade das contribuições sociais utiliza técnica que determina o desconto da contribuição de determinados encargos, tais como energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

Especificamente em seu artigo 3º, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 elencam taxativamente os casos nos quais é cabível o desconto para fins de apuração das bases de cálculo das contribuições:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Somente os créditos previstos no rol do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 são passíveis de ser descontados para a apuração das bases de cálculo das contribuições. Se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao Poder Judiciário aumentá-lo ou limitá-lo, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes.

In casu, pretende a apelante a tomada de crédito a título de PIS e Cofins relativamente aos valores despendidos com pagamentos de comissões sobre vendas por entender se enquadrarem como insumo.

O disposto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não pode ser interpretado extensivamente para assegurar à apelante o creditamento pretendido, visto que as hipóteses de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente e restritivamente, não comportando exegese extensiva, à luz do art. 111, I, do CTN.

Somente podem ser considerados como insumos e deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária e que sejam utilizados no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços.

Em se tratando de custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos, esses não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida, como já decidi em outra oportunidade:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO RETIDO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA OPERACIONAL. LEIS N.º 10.637/2002 E N.º 10.833/2003. COMISSÃO SOBRE VENDAS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. RESTRIÇÃO AOS CRÉDITOS. OPÇÃO DO LEGISLADOR. 1. No caso vertente, a matéria tratada no agravo retido confunde-se com o mérito, razão pela qual com ele será apreciada. 2. O Programa de Integração Social (PIS), criado pela Lei Complementar n.º 07/70, e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar n.º 70/91, têm por base de cálculo o faturamento. 3. O conceito de faturamento para fins de definir ou limitar a competência tributária da União, na espécie,

deve ser o mesmo adotado pelo Direito Privado, tendo as Leis Complementares n.ºs 07/70 e 70/91 adotado o consagrado na legislação comercial e que o identifica com a receita bruta de venda de mercadorias e serviços. 4. As Medidas Provisórias n.ºs 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, fixaram expressamente os limites objetivos para a distinção de bases de cálculo e alíquotas do PIS e da Cofins em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra, autorizando exclusões e permitindo deduções de determinados valores para fins de apuração da base de cálculo dos tributos em questão. 5. Se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao Poder Judiciário aumentá-lo ou limitá-lo sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes. 6. Destarte, somente podem ser considerados como insumos e deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária e que sejam diretamente utilizados no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços, o que deve ser avaliado caso a caso. 7. Não estão abrangidos, portanto, custos ou despesas de fases anteriores nem de fases posteriores. Incluem-se nesta última hipótese os custos e despesas com comissões de vendas. Por mais relevante que sejam tais custos ou despesas para o êxito da comercialização dos produtos pela apelante, não podem ser considerados insumos da atividade comercial por ela desenvolvida. 8. Agravo retido e apelação improvidos.

(TRF3, 6ª Turma, Des. Fed. Rel. Consuelo Yoshida, AMS 00132708520124036100, e-DJF3 04/10/2013)

De fato, não é o caso de se elastecer o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo nº 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da Cofins usou a expressão "insumo", e não "despesa" ou "custo" dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108).

A este respeito, julgados desta Corte:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CREDITAMENTO DE PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS N.º 10.637/02 E 10.833/03. CONCEITO DE INSUMO. COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES COMERCIAIS. INVIABILIDADE. 1. As comissões pagas pelas empresas a seus representantes comerciais sobre as vendas realizadas, não se inserem no conceito de insumo nos termos delineados pelas Leis nº 10.637/02 (PIS /PASEP) e 10.833/03 (COFINS). 2. Caso o legislador ordinário pretendesse dar uma maior elasticidade ao conceito, empregando-lhe um caráter genérico, não teria trazido um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. Rol taxativo de descontos de créditos possíveis. 3. É inviável estender o alcance da expressão "insumo" de modo a permitir o aproveitamento, como créditos de PIS/COFINS, de despesas com representação comercial, que são custos que não estão inseridos na cadeia de produção, destinando-se, em verdade, à posterior comercialização dos produtos, daí que não podem ser equiparados a insumos. 4. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está vinculado ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão na existência de norma permissiva expressa. Com efeito, legitima a exigência fiscal, de modo que não merece prosperar o pedido de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS relativos ao pagamento de comissões a representantes comerciais, sendo devidos os recolhimentos combatidos. 5. Apelação improvida.
(TRF3, 4ª Turma, Des. Fed. Rel. Marcelo Saraiva, e-DJF3 09/08/2016)

MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS NOS 10.637/2002 e 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. COMISSÃO DE REPRESENTANTES COMERCIAIS. NÃO ABRANGÊNCIA. 1. Os limites do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS são estabelecidos pelas Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais não incluem as comissões pagas aos representantes comerciais dentre os valores que podem ser utilizados para a geração de créditos das referidas contribuições. 2. Depreende-se do disposto no art. 3º, II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, que o conceito de insumo para fins de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, compreende os bens ou serviços diretamente utilizados na fabricação ou produção dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços, vale dizer, os bens e serviços vinculados à atividade fim do contribuinte. 3. Os gastos com comissões

pagas a representantes comerciais suportados pela impetrante vinculam-se à comercialização dos produtos e, portanto, não podem ser considerados como insumos, uma vez que não se inserem na cadeia de produção. 4. Não é possível estender o conceito de insumo para alcançar as comissões pagas aos representantes comerciais, uma vez que o art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 trouxe um rol taxativo de descontos de créditos, não se admitindo dar interpretação genérica ao conceito de insumo, sob pena de violação ao disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional. 5. Não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva, eis que a impetrante não logrou demonstrar que a exigência fiscal é capaz de inviabilizar o exercício de sua atividade econômica. 6. Apelação a que se nega provimento.

(TRF3, 3ª Turma, Juiz Conv. Fed. Rel. Ciro Brandani, AMS 349429, j. 11/07/14, DJF3 11/07/14)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ART. 195, § 12, CF. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS N. 10.637/02, 10.833/03 E 10.865/04. DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR. CREDITAMENTO DA TOTALIDADE DAS DESPESAS E CUSTOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. As normas que tratam da não-cumulatividade da COFINS e PIS, Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, foram recepcionadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, pois o legislador tem autorização constitucional para delimitar quais setores da atividade econômica serão beneficiados pela não-cumulatividade, restringindo os créditos que poderão ser aproveitados. 2. O Constituinte derivado outorgou ao legislador a possibilidade de, segundo avaliações econômicas e políticas, estabelecer quais setores da atividade econômica serão beneficiados pela não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS, diferentemente do que ocorre no IPI (art. 153, § 3º, II) e no ICMS (art. 155, § 2º, I), cujo aproveitamento dos créditos, mediante compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, não sofre qualquer restrição. 3. Em outras palavras, a tributação da COFINS e PIS segue a discricionariedade do legislador, prevalecendo o direito ao creditamento das contribuições incidentes sobre os insumos, e não sobre a totalidade dos custos e despesas, em especial as de natureza financeira, como pretende a impetrante. Precedentes. 4. Desta forma, relevante que a natureza do insumo e da despesa seja analisada, caso a caso, conforme sua essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, sem excluir a possibilidade de o legislador excepcionar as situações que não geram crédito. 5. Apelação desprovida.

(4ª Turma, Juiz Fed. Conv. Rel. Paulo Sarno, AMS 297328, j. 06/12/12, DJF3 09/01/13)

Em face de todo o exposto, **nego provimento à apelação.**

É como voto.

Consuelo Yoshida
Desembargadora Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA:10040

Nº de Série do Certificado: 184B8983BD7264E5

Data e Hora: 31/08/2017 19:16:49
