



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.235.979 - RS (2011/0023711-3)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA
ADVOGADO : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:;

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Herman Benjamin, negando provimento ao recurso, o voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, dando-lhe provimento e o voto do Sr. Ministro Humberto Martins no mesmo sentido da divergência, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin."Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Presidente) os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha e Humberto Martins.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Og Fernandes, nos termos do art. 162, § 2º, do RISTJ.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

Brasília (DF), 16 de dezembro de 2014.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.235.979 - RS (2011/0023711-3)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA
ADVOGADO : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS. SIMPLES COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Síntese da controvérsia

1. Hipótese em que a empresa, comerciante de gêneros alimentícios, defende a possibilidade de obtenção de créditos de PIS e Cofins sobre aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos dos quais faz uso para entrega de mercadorias por ela comercializadas.

Aspectos constitucionais do regime não cumulativo do PIS/COFINS e princípio constitucional da estrita legalidade em matéria de exoneração fiscal

2. Ao tratar da não cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS, a Constituição Federal determina que tais tributos *devem ser* não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrados nas anteriores (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I).

3. Diversamente, no tocante à instituição do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o legislador constituinte derivado (EC 42/2003) outorgou à discricionariedade do legislador infraconstitucional a disciplina da matéria, inclusive para efeito de definir os setores da atividade econômica a serem alcançados por essa sistemática (art. 195, § 12).

4. E não poderia ser de outra forma; afinal, a aplicação da não cumulatividade visa à obtenção de neutralidade fiscal em hipóteses de tributação plurifásica, o que, por excelência, se verifica nas exações incidentes sobre operações de circulação de bens e serviços.

5. Em recente julgado, a Primeira Turma do STF assentou que "A previsão de estabelecimento de diferentes regimes tributários pela Lei nº 10.637/2002, de modo a limitar deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS a determinado grupo de empresas, não implica ofensa ao princípio da isonomia. Não cabe ao judiciário imiscuir-se no mérito das decisões políticas adotadas pelo legislador e pela Administração tributária" (AI 837957 AgR, Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe-094, 19.5.2014).

6. Claro está que o legislador infraconstitucional pode limitar a apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

7. Acrescente-se que o art. 150, § 6º, da Constituição Federal impede que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, *concessão de crédito* presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, seja concedido sem lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

8. Em outras palavras, não cabe ao legislador conceder exoneração fiscal genérica, tampouco ao intérprete ampliar o benefício concedido. Normas excepcionais devem ser interpretadas restritivamente, conforme clássica regra hermenêutica.

9. Penso, portanto, que, a prevalecer de orientação contrária, vulneram-se as normas constitucionais acima descritas.

Atividades que permitem a dedução de insumos: prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos

10. As Leis 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, permitindo que o contribuinte pudesse deduzir do valor a pagar, a título de contribuições, créditos referentes a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" (art. 3º, II).

11. A norma é clara ao dispor que os insumos que propiciam ao contribuinte a obtenção de créditos estão relacionados à prestação de serviços e à atividade de produção ou de fabricação, não contemplando a simples comercialização de mercadorias, como pretende a empresa.

Irrelevância do conceito de insumo para o caso concreto

12. Desse modo, independentemente do conceito que se dê a insumo, a atividade desenvolvida pela recorrente – simples comercialização de mercadorias – não foi contemplada pelo legislador, de forma que não gera créditos de PIS e Cofins consoante o art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Os limites da causa de pedir inicial e o voto divergente do Ministro

Cesar Asfor Rocha

13. O eminente Ministro Cesar Asfor Rocha apresentou voto divergente, por reputar relevante o fato de constar como objeto social da recorrente o transporte rodoviário de cargas em geral.

14. Sucede que o juiz não pode se afastar da causa de pedir inicial, sob pena de incorrer em julgamento *extra petita*. E a causa de pedir inicial não se refere à prestação de serviços de transporte rodoviário, mas unicamente à venda de produtos, incluindo a subsequente entrega com o emprego de veículos da empresa vendedora.

Impossibilidade de equiparar prestação de serviço a atividades vinculadas à tradição

15. O fato de a empresa realizar as entregas não descaracteriza a natureza de suas atividades. Falta elemento que possa ser considerado como industrialização ou prestação de serviços, a fim de viabilizar o creditamento.

16. Não se pode equiparar os atos relativos à tradição do bem comercializado à prestação de um serviço. De acordo com o art. 490 do CC, "Salvo cláusula em contrário, ficarão as despesas de escritura e registro a cargo do comprador, e a cargo do vendedor as da tradição". A regra, portanto, é de que as despesas com a tradição fiquem por conta do comerciante, razão pela qual a entrega do produto não configura prestação de serviço, mas simples obrigação acessória ao contrato de compra e venda.

Interpretação estrita em matéria de creditamento fiscal

17. O STJ já firmou a orientação de que somente é possível obter créditos decorrentes da não cumulatividade quando houver previsão legal, e de que é admissível ao legislador estabelecer restrições ao creditamento (AgRg no REsp 1335014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/2013; RMS



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

24.460/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 10/2/2010; RMS 19.658/CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 27/11/2009; REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14/5/2013; RMS 28.248/GO, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 2/2/2010).

18. Nos termos do art. 111 do CTN, não há como interpretar, ampliativamente, norma que confere benefício fiscal.

Conclusão

19. Recurso Especial não provido.

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Especial interposto com fundamento no art. 105, III, "a" e "c", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado (e-STJ, fl. 122):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS.

As Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, ao instituírem o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, operaram, de um lado, a majoração da alíquota de 0,65% para 1,65%, e de 3% para 7,6%, respectivamente, e concederam, de outro, benefícios fiscais na forma de créditos escriturais que resultariam na redução da carga tributária das empresas, conforme disposto no art. 3º. Esse regime permite uma apropriação "semidireta" dessas contribuições incidentes em fase anterior, por meio da admissão de créditos decorrentes de insumos utilizados na produção, os quais são deduzidos das contribuições a recolher.

Somente pode ser considerado insumo o que se relaciona diretamente à atividade da empresa.

Os Embargos de Declaração foram acolhidos para sanar erro material, sem efeitos modificativos (e-STJ, fl. 135).

A recorrente aponta violação do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003. Defende, em síntese, a possibilidade de obtenção de créditos de PIS e Cofins sobre a aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos dos quais faz uso em suas atividades comerciais, sob o argumento de que tais produtos podem ser considerados insumos.

Foram apresentadas contrarrazões (e-STJ, fls. 167-173).

É o **relatório**.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.235.979 - RS (2011/0023711-3)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):

Primeiramente, deve-se salientar que, apesar de o Recurso Especial possuir fundamento também na alínea "c", a recorrente nem sequer aponta divergência jurisprudencial, razão pela qual não se pode conhecer do apelo nesse ponto.

No mais, a empresa defende o alargamento das hipóteses de obtenção de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, para que seja possível o creditamento referente à aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em *veículos próprios dos quais faz uso para entregar as mercadorias que comercializa*.

1. Aspectos constitucionais do regime não cumulativo do PIS/COFINS e princípio constitucional da estrita legalidade em matéria de exoneração fiscal

Ao tratar da não cumulatividade aplicável ao IPI e ao ICMS, a Constituição Federal determina que tais tributos *devem ser* não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I).

A norma constitucional impõe comando a ser observado pelo legislador infraconstitucional, que deve necessariamente disciplinar a compensação do valor devido na operação com aquele cobrado na anterior.

Diversamente, no tocante à instituição do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o legislador constituinte derivado (EC 42/2003) outorgou à discricionariedade do legislador infraconstitucional a disciplina da matéria, inclusive para efeito de definir os setores da atividade econômica a serem alcançados por essa sistemática (art. 195, § 12).

E não poderia ser de outra forma; afinal, a aplicação da não cumulatividade visa à obtenção de neutralidade fiscal em hipóteses de tributação plurifásica, o que, por excelência,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

se verifica nas exações incidentes sobre operações de circulação de bens e serviços.

A rigor, portanto, não há verdadeiramente cumulatividade a ser evitada na tributação da receita.

Em recente julgado, a Primeira Turma do STF assentou que "A previsão de estabelecimento de diferentes regimes tributários pela Lei nº 10.637/2002, de modo a limitar deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS a determinado grupo de empresas, não implica ofensa ao princípio da isonomia. Não cabe ao judiciário imiscuir-se no mérito das decisões políticas adotadas pelo legislador e pela Administração tributária" (AI 837957 AgR, Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe-094, 19.5.2014).

Claro está que o legislador infraconstitucional pode limitar a apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos.

Acrescente-se que o art. 150, § 6º, da Constituição Federal impede que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, *concessão de crédito* presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, seja concedido sem lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Em outras palavras, não cabe ao legislador conceder exoneração fiscal genérica, tampouco ao intérprete ampliar o benefício concedido. Normas excepcionais devem ser interpretadas restritivamente, conforme clássica regra hermenêutica.

Penso, portanto, que, a prevalecer orientação contrária, vulneram-se as normas constitucionais acima descritas.

2. Os limites da causa de pedir inicial e a divergência inaugurada pelo Ministro Cesar Asfor Rocha



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Saliente-se que, como expressamente atestou o Tribunal *a quo* e foi confirmado pelo advogado da recorrente na bem exposta sustentação oral proferida na sessão de 10.5.2011, embora conste no contrato social da empresa que ela presta serviço de transporte de cargas, o benefício pretendido na presente demanda envolve unicamente os produtos utilizados na entrega das mercadorias próprias, ou seja, *empregados na atividade de simples comercialização de alimentos*.

Nesse ponto, peço vênia ao eminente Ministro Cesar Asfor Rocha para divergir de seu judicioso voto divergente e para manter meu entendimento.

Sua Excelência deu relevância ao fato de constar como objeto social da recorrente o transporte rodoviário de cargas em geral. Sucede que o juiz não pode se afastar da causa de pedir inicial, sob pena de incorrer em julgamento *extra petita*. E a causa de pedir inicial não se refere à prestação de serviços de transporte rodoviário, mas unicamente à venda de produtos, incluindo a subsequente entrega com o emprego de veículos da empresa vendedora. Confira-se:

A presente demanda visa afastar a proibição imposta pela Autoridade Coatora de a empresa se creditar dos valores de PIS e da COFINS sobre a aquisição de **combustíveis, lubrificantes e peças de reposição** utilizados pelos veículos que servem exclusivamente para entrega dos produtos vendidos pela empresa (fl. 4, e-STJ).

3. Irrelevância do conceito de insumo para o caso concreto

Nesse contexto, parece-me irrelevante para a resolução da controvérsia o conceito de insumo no regime das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Essas leis instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, permitindo que o contribuinte pudesse deduzir do valor a pagar, a título das contribuições, créditos referentes a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Confira-se:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

4. Atividades que permitem a dedução de insumos: prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos

A norma é clara ao dispor que *os insumos que propiciam ao contribuinte a obtenção de créditos estão relacionados à prestação de serviços ou industrialização*.

Dessa forma, independentemente do conceito que se dê a insumo, a atividade desenvolvida pela recorrente – simples comercialização de mercadorias, que não pode ser considerada prestação de serviços ou industrialização – não foi contemplada pelo legislador, de forma que não gera créditos de PIS e Cofins na forma do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Não se pode equiparar os atos relativos à tradição do bem comercializado à prestação de um serviço. De acordo com o art. 490 do CC, "Salvo cláusula em contrário, ficarão as despesas de escritura e registro a cargo do comprador, e a cargo do vendedor as da tradição". A regra, portanto, é de que as despesas com a tradição fiquem por conta do comerciante, razão pela qual a entrega do produto na execução do contrato de compra e venda não configura prestação de serviço.

Nesse ponto, é preciso ressaltar que pouco importa, para o deslinde da controvérsia travada na presente demanda, o entendimento da Segunda Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no sentido de alargar o conceito de insumo.

Isso porque, como muito bem lembrado pelo e. Min. Mauro Campbell na sessão de 10.5.2011 – motivo do meu pedido de vista regimental –, o CARF, ao proferir o acórdão 3202-00.226, no julgamento do Recurso Voluntário 369.519, interposto por Móveis Ponzani Ltda., entendeu que o conceito de insumo relacionado às hipóteses de creditamento



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de PIS e Cofins não pode ser o mesmo utilizado para o IPI, sendo aquele bem mais amplo.

No caso, o CARF, analisando o recurso da fabricante de móveis, conferiu ao conceito de insumo uma perspectiva mais ampla, para abranger todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, mas sempre tendo como premissa que a empresa dedica-se à industrialização ou à prestação de serviços, que, como visto acima, são as atividades que proporcionam a obtenção de crédito, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. É o que se extrai do voto proferido pelo Conselheiro Relator no mencionado julgamento:

(...)

Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer, às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços e reputados seus respectivos insumos.

Assim, em verdade, embora não tenha analisado a mesma questão, já que, como afirmado, para o deslinde da presente controvérsia **pouco importa o conceito que se dê a insumo**, o entendimento do CARF corrobora a tese ora defendida, pois parte da premissa – aqui reafirmada – de que as atividades que geram créditos de PIS e Cofins restringem-se à industrialização e à prestação de serviços.

5. Impossibilidade de equiparar prestação de serviço a atividades vinculadas à tradição

Por outro lado, como afirmado anteriormente, o fato de a empresa realizar as entregas dos produtos que ela comercializa não descaracteriza a natureza de suas atividades. Não há, aqui, elemento algum que possa ser considerado como industrialização ou prestação de serviços, a fim de possibilitar o creditamento.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ademais, não se pode confundir a situação de um contribuinte que contrata outro para prestar o serviço de frete com a daquele que faz a própria entrega das mercadorias que vende.

Na primeira hipótese, há um terceiro na cadeia e, para não onerá-la demasiadamente, permite-se que o vendedor credite-se de PIS e Cofins sobre o frete. Por outro lado, a empresa transportadora arcará com o custo das contribuições sobre o valor da prestação de seu serviço (descontando os créditos decorrentes dos insumos utilizados em sua atividade).

Já quando o próprio vendedor faz a entrega, a cadeia é menor e, conseqüentemente, há menos etapas a serem tributadas, daí por que não se autoriza o creditamento.

6. Interpretação estrita em matéria de creditamento fiscal

Convém destacar que esta Corte Superior já firmou o entendimento de que somente é possível a obtenção de créditos decorrentes da não cumulatividade quando houver previsão legal e de que é admissível ao legislador estabelecer restrições ao creditamento. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

SEGUNDA TURMA, DJe 8/2/2013).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ORDINÁRIO. TEORIA DA CAUSA MADURA. POSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. LIMITAÇÕES LEGAIS AO CREDITAMENTO DE ICMS. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

1. Na ação mandamental, a impetrante pretende ser autorizada a compensar crédito de ICMS oriundo da aquisição de bens destinados ao ativo permanente, uso e consumo da impetrante, bem como quanto à aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação, sem a incidência das restrições qualitativas e temporais impostas pela Leis Complementares n^{os} 99/1999, 102/2000.

2. Desnecessária a remessa dos autos ao Tribunal *a quo*, pois há que ser aplicado o princípio da causa madura, por envolver matéria exclusivamente de direito, nos termos do art. 515, § 3^o, do CPC.

3. É possível o creditamento de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo fixo após a vigência da Lei Complementar 87/96. Entretanto, não há ilegalidade ou inconstitucionalidade nas restrições qualitativas e temporais estabelecidas por Leis Complementares posteriores (92/97, 99/99 e 102/2000).

4. Recurso ordinário em mandado se segurança não provido.

(RMS 19.658/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 27/11/2009).

TRIBUTÁRIO - ICMS - CESTA BÁSICA - MANDADO DE SEGURANÇA - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

1. As restrições ao creditamento integral em relação às saídas de produtos com base de cálculo reduzida (cesta básica), não configuram violação ao princípio da não-cumulatividade. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

2. Recurso ordinário desprovido.

(RMS 24.460/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 10/2/2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 14/5/2013).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PRETENSÃO DE CREDITAMENTO DE VALORES INCIDENTES SOBRE A CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA DE EMPRESA CONFIGURADA COMO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). IMPOSSIBILIDADE. ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMO NO CASO. PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. A orientação firmada nesta Corte de Justiça é no sentido de que somente a partir da entrada em vigor da Lei Complementar 87/96 ficou autorizado o creditamento relativo a bens destinados ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento comercial. Anteriormente à edição da referida norma, as regras relativas à compensação de créditos referentes ao ICMS estavam dispostas no Convênio ICMS 66/88, que expressamente vedava tal creditamento.

2. Por outro lado, o § 1º do art. 20 da Lei Complementar 87/96 restringiu expressamente as hipóteses de creditamento do ICMS à entrada de mercadorias que façam parte da atividade precípua do estabelecimento.

3. Com relação aos valores de ICMS pagos na conta de energia elétrica, esta Corte tem entendido que não há possibilidade de seu creditamento por parte de estabelecimento comercial, em virtude de não se poder considerar o uso daquela como insumo nesses casos.

4. Recurso ordinário desprovido.

(RMS 28.248/GO, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe 2/2/2010).

Embora os precedentes acima refiram-se ao ICMS, o entendimento firmado no sentido da validade das normas restritivas pode ser aplicado, *mutatis mutandis*, à hipótese dos autos, uma vez que, como visto, a lei é clara ao limitar a obtenção de créditos "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

Por fim, deve-se destacar que, nos termos do art. 111 do CTN, é impossível conferir interpretação ampla a norma que concede benefício fiscal. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO - ICMS - ANISTIA DE MULTA MORATÓRIA



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- VEDADA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUIR MULTA PUNITIVA.

(...)

6. Enfim, a concessão de qualquer favor legal na ordem tributária deve ser interpretada de forma restritiva e literal, pois, como ensina SAMPAIO DÓRIA, "não se há de estender a generosidade ou renúncia de quem libera terceiros de suas obrigações a hipóteses não expressas e literalmente contempladas." ("Imunidades Tributária e Impostos de Incidência Plurifásica Não-cumulativa, in XI Curso de Aperfeiçoamento em Direito Constitucional Tributário", Ed. Resenha Tributária, 1985, p. 15.) Recurso especial improvido.

(REsp 1184836/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2010, DJe 29/04/2010)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. LICENÇA PARA TRATAMENTO DE SAÚDE. ISENÇÃO. LEIS 7.713/88 E 8.541/92. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN.

(...)

3. As normas instituidoras de isenção, nos termos do art. 111 do CTN, por preverem exceções ao exercício de competência tributária, estão sujeitas à regra de hermenêutica que determina a interpretação restritiva em decorrência de sua natureza. Não prevista, expressamente, pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 a exclusão dos juros de capital próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, incabível fazê-lo por analogia. Precedente: REsp. 921.269/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 14/06/2007, p. 272.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1212976/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010, DJe 23/11/2010)

7. Conclusão

Com essas considerações, **nego provimento ao Recurso Especial.**

É como **voto.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.235.979 - RS (2011/0023711-3)

VOTO-VOGAL

O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA:

Sr. Presidente, com o devido respeito, vou votar divergindo do eminente Ministro Relator.

Não há dúvida, quanto à configuração fática, de que a empresa, além de ser distribuidora de alimentos, tem em seu objeto social, como parte dos objetivos, o transporte rodoviário de cargas em geral. Evidentemente, há uma maior razão para distribuir a mercadoria que ela própria vende, que é uma opção que ela fez. Outras empresas podem terceirizar essa entrega da mercadoria.

Sem dúvida nenhuma, essa atividade integra o insumo da própria empresa. Os precedentes que foram trazidos pelo eminente Relator, pelo que pude rapidamente verificar pelo nosso sistema de informática, não se ajustam ao caso ora em debate, eles se reportam a hipóteses desassemelhadas das que ora se cogita. Por isso, entendo que, no caso das aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, como aqui pontuado pela recorrente, ocorre, como a própria recorrente referenciou, o fenômeno peculiar que justifica o creditamento pretendido.

Por essa razão, com o devido respeito, dirijo do voto do eminente Relator para conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, conforme o postulado pela recorrente.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0023711-3

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.235.979 / RS

Número Origem: 200771080081525

PAUTA: 10/05/2011

JULGADO: 10/05/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA
ADVOGADO : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). DANIEL EARL NELSON, pela parte RECORRENTE: JOHANN ALIMENTOS LTDA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso e o voto divergente do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, dando-lhe provimento, pediu vista regimental dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Castro Meira e Humberto Martins.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.235.979 - RS (2011/0023711-3) EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido.

VOTO-VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Por deferência e economia de tempo, adoto por relatório aquele feito pelo Min. Herman Benjami, Relator original para o presente feito.

Outrossim, rememoro que no dia 10.05.2011 o Relator votou pela negativa de provimento ao recurso especial tendo por principal argumento o fato de que a empresa pretende o creditamento das contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas referente à aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos próprios dos quais faz uso para entregar as mercadorias que comercializa (venda de produtos), sendo *extra petita* o enfrentamento de que consta como objeto social da recorrente também o transporte rodoviário de cargas em geral. A partir daí, registrou que a atividade sob exame é a meramente comercial (venda de produtos), não sendo industrial ou prestação de serviços, o que, a seu ver, não poderia se subsumir ao disposto no art. 3º, II, das Leis n. n. 10.833/2003 e 10.637/2002 (conceito de insumos). Também argumentou que as despesas com a tradição são, em regra, do comerciante (art. 490, do CC/2002), não havendo por isso qualquer prestação de serviços na entrega da mercadoria.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Naquela mesma sessão, proferiu voto-vogal, abrindo a divergência, o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, com os seguintes argumentos, *in litteris*:

Sr. Presidente, com o devido respeito, vou votar divergindo do eminente Ministro Relator.

Não há dúvida, quanto à configuração fática, de que a empresa, além de ser distribuidora de alimentos, tem em seu objeto social, como parte dos objetivos, o transporte rodoviário de cargas em geral. Evidentemente, há uma maior razão para distribuir a mercadoria que ele própria vende, que é uma opção que ela fez. Outras empresas podem terceirizar essa entrega da mercadoria.

Sem dúvida nenhuma, essa atividade integra o insumo da própria empresa. Os precedentes que foram trazidos pelo eminente Relator, pelo que pude rapidamente verificar pelo nosso sistema de informática, não se ajustam ao caso ora em debate, eles se reportam a hipóteses desassemelhadas das que ora se cogita. Por isso, entendo que, no caso das aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, como aqui pontuado pela recorrente, ocorre, como a própria recorrente referenciou, o fenômeno peculiar que justifica o creditamento pretendido.

Por essa razão, com o devido respeito, dirijo do voto do eminente Relator para conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, conforme o postulado pela recorrente.

Passo ao exame do tema.

Inicialmente, faço o registro que o presente recurso especial não aborda o mesmo caso do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.221.170 – PR (pendente de julgamento na Primeira Seção) e do REsp. n. 1.246.317 – MG (pendente de julgamento nesta Segunda Turma), onde a discussão sobre o creditamento pelos insumos envolve indústrias que fabricam alimentos e não empresa comerciante atacadista de alimentos que também presta serviços de transporte. Desse modo, não vejo óbice ao julgamento do presente caso.

Com efeito, o art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, registra expressamente que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda (art. 3º, I) e aos 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 (art. 3º, II). Transcrevo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

11.727, de 2008).

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
[...]

A menção expressa feita na lei aos "bens adquiridos para revenda" traz para dentro do sistema não-cumulativo as empresas cuja principal atividade é a **comercialização de mercadorias**, como a recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA., que também atua nos ramos de importação de alimentos, comércio atacadista de alimentos, comércio varejista de alimentos, transporte rodoviário de cargas e exportação de alimentos (vide contrato social nas e-STJ fl. 20). Já a alusão aos "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços" traz para dentro do sistema não-cumulativo as empresas cuja principal atividade é a **prestação de serviços** e, por fim, quando se menciona os "bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos", a situação de não-cumulatividade abrange o **setor industrial**.

Desse modo, todas as etapas do ciclo produtivo (**1ª etapa:** estabelecimento fabricante ou importador; **2ª etapa:** estabelecimento distribuidor atacadista, **3ª etapa:** estabelecimento comerciante varejista) são gravadas pelas contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativas e todas essas etapas são, por isso, capazes de gerar créditos.

Aliás, é da própria essência dos tributos não-cumulativos que incidam sobre mais de uma etapa do circuito econômico, pois só assim restará caracterizada a plurifasia. Sendo assim, com todas as vênias ao Min. Herman Benjamin, o fato de a empresa recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA. atuar no ramo do comércio atacadista é indiferente para a solução desta demanda. **O que importa aqui saber é se, conjugada com essa venda de mercadorias, a empresa exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.** Isto porque é o próprio art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, que dá expressamente o direito ao creditamento para a pessoa jurídica pelos bens utilizados como insumo na prestação de serviços, incluindo no conceito desses bens os combustíveis e lubrificantes.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Transcrevo novamente com os grifos necessários:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Em outras palavras, **caracterizada a prestação de serviços de transporte, ainda que associada à venda de suas próprias mercadorias, há de ser reconhecido o direito ao creditamento pelo valor pago na aquisição das peças, combustíveis e lubrificantes necessários a esse serviço, posto que insumos**. E aqui, mais uma vez com as devidas vênias, pondero que o que vincula o julgador não é a causa de pedir, mas o pedido feito na inicial ("*Jura novit curia*"), razão pela qual o argumento de se tratar de insumo aplicado na atividade de prestação de serviços deve ser analisado consoante os fatos incontroversos fixados nos autos ("*Da mihi factum, dabo tibi jus*").

Com efeito, o próprio contrato social da empresa recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA. registra (e-STJ fl. 20):

17 - A sociedade tem por objeto social:

- 01 - Comércio atacadista de laticínios, (leite e derivados);
- 02 - Comércio atacadista de carnes, aves e animais abatidos;
- 03 - Comércio atacadista de produtos alimentícios industrializados;
- 04 - Comércio atacadista de bebidas;
- 05 - Comércio atacadista de cereais beneficiados e leguminosos;
- 06 - Importação e exportação dos produtos relacionados na item 01 até 05;
- 07 - Transporte rodoviário de cargas em geral,**
- 06 - Comércio varejista de laticínios, frios e conservas;
- 09 - Comércio varejista de carnes;
- 10 - Comércio varejista de produtos alimentícios (não especificados anteriormente)
- 11 - Intermediários do comércio de mercadorias em geral (Representações Comerciais).

A inserção dentro do objeto social da empresa da atividade de transporte rodoviário de cargas em geral é fato incontroverso contra o qual não houve qualquer



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

impugnação por parte da FAZENDA NACIONAL. Outro **fato incontroverso é o de que o valor do transporte da mercadoria vendida está embutido no preço de venda (faturamento)**, como custo que é da empresa, ingressando assim na base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS (receita bruta). Com custo do transporte e o correspondente aumento do preço de venda há evidente agregação de valor, pressuposto da tributação e também da aplicação da não-cumulatividade. O registro foi feito na sentença, pelo Juiz de Primeiro Grau (e-STJ fls. 87/88):

Nesse contexto, o reconhecimento do direito da impetrante ao desconto pretendido decorre da aplicação direta da interpretação da própria Secretaria da Receita do conceito de insumo. **A requerente distribui as mercadorias por ela vendidas com frota própria de veículos. Com isso, a distribuição também é objeto de sua atividade empresarial.** Tanto é assim que o contrato social prevê o "transporte rodoviário de cargas em geral" como parte do objeto social (fl. 20).

A entrega rodoviária é um serviço prestado pela impetrante, agregado à venda em si das mercadorias.

Os combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados pelos veículos da impetrante na atividade de distribuição são indubitavelmente "bens aplicados ou consumidos" na prestação do serviço, que não estão "incluídos no ativo imobilizado" (Instruções Normativas transcritas, inciso II, a). A agregação física dos insumos, como já afirmado, não é requerida.

Aliás, as discussões propostas no sentido de que os combustíveis e lubrificantes não poderiam ser considerados insumos porque não se agregam a qualquer produto durante o processo produtivo ou de que a prestação de serviços de transportes se daria por parte da empresa para si mesma me parecem de todo inadequadas. Primeiro porque não se pode exigir creditamento físico de empresas que atuam no setor de serviços, já que não fabricam nada. Segundo porque a discussão sobre quem presta o serviço de transportes para quem é inócua pois, além de depender do que dispõe o contrato de compra e venda (se está incluso ou não o preço do transporte - art. 490, CC/2002), no campo econômico o transporte sempre representa custo (econômico) para a empresa transportadora que ela repassa implícita ou explicitamente no preço final que cobra de seus clientes, destacado ou não na fatura. Não por outro motivo que o frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor foi considerado custo apto a gerar créditos de PIS/COFINS não-cumulativas, *in verbis*:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

[...]



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Decerto, houvesse cláusula contratual definindo que as despesas da tradição (frete) estariam a cargo do comprador, juridicamente haveria clara prestação de serviços de transportes por parte da vendedora. No entanto, economicamente, tal é indiferente para a composição do custo e do valor agregado, que é o que nos interessa na tributação não-cumulativa.

Com efeito, a vedação do creditamento em casos como o presente teria por únicos efeitos (a) forçar a empresa vendedora/transportadora a registrar em cláusula contratual que as despesas da tradição (frete) estariam a cargo do comprador, fornecendo a ele o serviço, ou (b) terceirizar a atividade de transporte de suas mercadorias para uma outra empresa que possivelmente seria criada dentro de um mesmo grupo econômico apenas para se fazer planejamento tributário, com renovados custos burocráticos (custos de conformidade à legislação tributária, empresarial e trabalhista para a criação de uma nova empresa). Não vislumbro qualquer ganho social, econômico e de tributação aparente nessas duas iniciativas que as tornem melhores e mais desejáveis que a atual situação da empresa nos autos.

Para concluir, registro que o presente caso é inédito pois em tudo difere do julgado no AgRg no REsp 1335014 / CE (Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 18.12.2012) e no REsp 1147902 / RS (Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.03.2010), onde enfrentado o creditamento de PIS/COFINS pelas despesas de frete entre estabelecimentos de uma mesma empresa, e do REsp 1215773 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Rel. p/acórdão Min. César Asfor Rocha, julgado em 22.08.2012), onde se discutiu o creditamento quando, na operação de venda ao consumidor final, o frete incide no transporte do veículo da fábrica para a concessionária a fim de ser entregue ao consumidor final.

Dessa forma, considero que todos os pressupostos para o creditamento estão presentes: trata-se de combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na prestação de serviços de transportes, serviços estes componentes do objeto social da empresa e cujo custo é transferido para o elo subsequente na cadeia econômica e cujo faturamento sofre a tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas.

Ante o exposto, COM AS VÊNIAS DE PRAXE, DIVIRJO DO RELATOR PARA DAR PROVIMENTO ao recurso especial.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.235.979 - RS (2011/0023711-3)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA
ADVOGADO : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Recurso especial proveniente de ação mandamental, na qual se pleiteia o **aproveitamento como crédito dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS**, nas despesas e custos inerentes à aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos que realizam a entrega de suas mercadorias.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento à apelação interposta pela UNIÃO reconhecendo a **impossibilidade do alargamento do conceito de insumos**.

Para o acórdão recorrido "*as leis que instituíram o **PIS e a COFINS não cumulativos** apenas autorizam a apropriação de créditos calculados **era relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda**, sem explicitar qual o alcance desse termo. Contudo, isso não significa que se possa caracterizar como insumo todos os elementos, inclusive os indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como mão de obra energia elétrica.*"

Nesse contexto, deve ser **entendido por insumo** "*cada um dos elementos imprescindíveis para a produção de mercadorias ou para a prestação de serviços, desde que **intrínsecos à atividade da empresas***". Daí porque não podem ser considerados insumos os gastos ou despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição de veículos utilizados para o transporte de mercadorias vendidas pela empresa.

Em 10.5.2011, o eminente Ministro Herman Benjamin - Relator - **negou provimento ao recurso especial**. Porém, após voto divergente do eminente Ministro Cesar Asfor Rocha **dando-lhe provimento ao recurso especial**, pediu vista regimental dos autos o eminente Relator.

A **questão jurídica** do autos tem **contornos similares** à travada no **REsp 1.246.317/MG**, de relatoria do eminente Ministro Mauro Campbell Marques, cujo julgamento aguarda apenas o voto do eminente Ministro Herman Benjamin, conforme se extrai da certidão:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, **dando provimento ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do Pis e da Cofins não-cumulativos** decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. Determinando, ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, **no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins**. Pede vista dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha."

Para o eminente relator, é irrelevante ao caso dos autos o conceito de insumo, o que afastaria a aplicação do resultado do julgamento do REsp 1.221.170/PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao regime dos repetitivos.

Em meu sentir, a solução da demanda requer - necessariamente - a análise do conceito de insumo, cuja temática encontra-se afetada à Primeira Seção do STJ. **Assim, proponho a retirada de pauta do presente feito para aguardar o julgamento do recurso repetitivo.**

Superada essa preliminar.

Mantenho o entendimento adotado no julgamento do REsp 1.246.317/MG.

A Lei n. 10.833, de 2003, teve por escopo transformar o **PIS e a COFINS em tributos não cumulativos**; para tanto, alterou a hipótese de incidência tributária, permitindo que o contribuinte exclua da contribuição devida os créditos, entre outros, referentes à energia elétrica ou térmica, aluguéis de prédios, máquinas e edificações utilizados nas atividades da empresa, nos termos do que estabelece o art. 3º, *verbis*:

"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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

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 n. 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

(...)

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo **não constitui receita bruta da pessoa jurídica**, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (Grifo meu).

O regime não cumulativo das contribuições utiliza técnica distinta da aplicada ao IPI e ao ICMS, porquanto, neste tributos, a não cumulatividade representa crédito corresponde ao valor do imposto devido, pela entrada da mercadoria ou insumo no estabelecimento, que será compensado na saída da mercadoria. Por sua vez, a não cumulatividade do PIS e da COFINS trata-se de crédito a ser deduzido da contribuição devida, ou seja, possibilita a apropriação das contribuições incidentes sobre insumos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

utilizados no processo produtivo, as quais são deduzidas das contribuições a recolher.

No caso em tela, e conforme destacado pelo eminente Ministro César Asfor Rocha em seu voto divergente, é incontroverso o fato de que é do objeto social da empresa o transporte rodoviário de cargas; de modo que o pleito vinculado na presente demanda diz respeito apenas creditamento de PIS e COFINS sobre aquisições de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição **"utilizados nos veículos de entrega das mercadorias"**.

Em meu sentir, no caso em exame, o conceito de insumo deve ser abranger as aquisições de combustíveis, lubrificante e peças de reposição, sob pena de criarmos um *discrimen* anti-isonômico; na medida em que a empresa transportadora pode creditar-se do PIS e da COFINS incidentes sobre os mencionados insumos. Assim, se empresa prestar o serviço de entrega não poderá beneficiar-se do referido crédito. Daí porque o simples fato de a empresa realizar - ele própria - o transporte não pode ser empecilho para o creditamento.

Não é razoável que não cumulatividade do PIS e a COFINS somente seja utilizada em situações em que a empresa contrate serviço de transporte de terceiros, sob pena de violação do art. 150, II, da CF/88.

Ante o exposto, com a devida vênia do eminente Ministro Relator, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Cesar Asfor Rocha para dar provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0023711-3

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.235.979 / RS

Número Origem: 200771080081525

PAUTA: 16/12/2014

JULGADO: 16/12/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JOHANN ALIMENTOS LTDA
ADVOGADO : ALEXANDRE FAGUNDES MARTINS E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Herman Benjamin, negando provimento ao recurso e os votos dos Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Humberto Martins, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, dando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, que lavrará o acórdão. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Presidente) os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha e Humberto Martins.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Og Fernandes, nos termos do art. 162, § 2º, do RISTJ.