



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10247.000002/2006-63  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 9303-004.400 – 3ª Turma  
**Sessão de** 09 de novembro de 2016  
**Matéria** EMBARGOS DECLARATÓRIOS  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2000

EMBARGOS. PRESENÇA DE OMISSÃO.

Nos termos do art. 65 do Regimento Intero, cabíveis embargos contra decisão que não se pronuncia sobre ponto obrigatório. Comprovado que o colegiado deixou de manifestar-se sobre recurso formalmente apresentado e admitido, deve ser sanada essa flagrante omissão pelo expreso pronunciamento acerca das razões nele elencadas.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMOS. DESPESAS PÓS-PRODUÇÃO.

Admitido, sem controvérsia, que as despesas em discussão ocorrem após concluído o processo produtivo, impossível sua inclusão no conceito de insumos geradores de crédito da não-cumulatividade.

Embargos acolhidos com efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer dos Embargos de Declaração da Fazenda Nacional para acolhê-los e provê-los, com efeitos infringentes, a fim de que sejam excluídos os gastos pós-produção, vencidos os conselheiros Erika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa

Marini Ceconello, que os conheceram, acolheram e proferiram, sem efeitos infringentes, para retificar o acórdão embargado, a fim de sanar a omissão apontada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos- Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

## **Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração (fls. 764 a 768) interpostos, tempestivamente, pela Fazenda Nacional, fulcro no artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, em face de omissão verificada no acórdão nº 9303-003.069, exarado por essa Colenda Turma.

O acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda, em decisão assim ementada:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.*

*A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento.*

*É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.*

**CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.**

*“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.*

**COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.**

*São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.*

*No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima.*

*As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.*

**EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.**

*Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:*

- 1 - Serviços Silviculturais;*
- 2 - Serviços Florestais Produção;*
- 3 - Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:*
  - 3.1 - Manutenção de Vias Permanentes;*
  - 3.2 - Terraplanagem e Manutenção de Estradas;*
  - 3.3 - Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.*
- 4 - Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;*
- 5 - Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;*
- 6 - Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

*Recurso Especial do Procurador Negado”*

Alega a embargante que o acórdão restou omissivo quanto à análise do recurso especial de decisão não-unânime, fundado no art. 7º do RICSRF (Portaria MF nº 147/2007) c/c art. 4º do RICARF (Portaria MF nº 256/2009), que trata das despesas de pós-produção e que foi admitido conforme despacho admissibilidade de fls. 692

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran-Relatora.

Os Embargos são tempestivos e aponta omissão, merecendo ser conhecidos.

A Fazenda Nacional volta aos autos, desta feita para interpor embargos de declaração - fls. 753, acusando a decisão de conter omissão acerca do recurso especial interposto com base no inc. I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria NF nº 147, de 25 de junho de 2007 – RICSRF, formalmente admitido pelo Despacho nº 3300-146, de 9 de junho de 2011, fls. 691 e 692.

Compulsando o exame de admissibilidade e o acórdão embargado, constato que a Fazenda Nacional interpôs o já mencionado Recurso Especial, apontando divergência jurisprudencial e propugnando que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à COFINS não cumulativa, aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003, nos termos da IN SRF nº 247, de 2002, como exatamente decidiu a r. decisão de 1ª instância.

E além disso, no tocante às despesas de “pós-produção”, apontou ofensa ao disposto no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e ao artigo 111 do CTN, posto que, no seu entendimento, em razão do creditamento da COFINS ser um benefício fiscal, deveria ser interpretado restritivamente.

O voto condutor da decisão, no entanto, restringiu-se a abordar a matéria vertida no recurso por divergência quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, nada aduzindo relativamente às despesas de pós produção, objeto de recurso por contrariedade à lei ou à prova constante dos autos.

Do exame do acórdão do recurso especial, verifica-se que de fato há a omissão apontada pela Embargante, não tendo ocorrido o exame, a ofensa ao disposto no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e ao artigo 111 do CTN, no tocante às despesas de “pós-produção”.

Passa-se ao exame da matéria.

O que se discute no presente embargo, é o **conceito de insumos** para aproveitamento de créditos das contribuições COFINS.

A Lei nº 10.833/03 que instituiu a COFINS com incidência não cumulativa, assim dispõe quanto aos créditos passíveis de descontos da contribuição apurado no mês /e ou de ressarcimento do saldo credor trimestral:

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

*(...);*

*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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*III - ~~(VETADO)~~*

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

*~~V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);~~*

*~~V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)~~*

*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 e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*~~

*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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*(...).*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Vigência\)](#)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

~~*II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;*~~

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; [\(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

~~*§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.*~~

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos*

*ou não alcançados pela contribuição. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*

*(...).”*

Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a COFINS, que esclarecem o conceito de insumo previsto no art. 3 da Lei n.º 10.833/03 e que restringem o conceito de insumos.

Entendo que tal restrição, não pode prevalecer, pois parte da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI. Pois, a legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que, além disso, também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos, adotar-se parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Diante disto, a matéria referente ao crédito das contribuições não deve ser interpretada restritivamente, por não se enquadrar nas previsões do art. 111 do CTN (isenção, suspensão/exclusão de crédito tributário, dispensa de cumprimento de obrigação acessória).

Posto isso, conclui-se que o rol do art. 3º da Lei n.º 10.833/03 é meramente exemplificativo, incluindo-se, no conceito de insumo **TODAS AS DESPESAS diretas e indiretas do contribuinte**, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial por ser físico, por exemplo, do que é acidental.

Dessa forma, deverá ser classificado como insumo tudo que o produtor adquirir para a produção, independentemente de qualquer reflexão.

Não obstante essas circunstâncias, com base na jurisprudência administrativa existente, pode-se dizer que são entendidos como indispensáveis/necessários todos os bens/serviços sem os quais a atividade produtiva não se torne possível, ainda que eles não sejam efetivamente consumidos/aplicados na referida atividade.

Verifica-se que as atividades que forem necessárias à viabilização da produção do bem serão consideradas inseridas no conceito de insumo, desde que haja clara ligação com a atividade-fim (geradora de receita) realizada pelo contribuinte.

Esse entendimento vem permitindo a interpretação de que o conceito de insumo deve alcançar bens e serviços utilizados em atividades que normalmente seriam vistas como prévias ao processo produtivo, desde que elas tenham efetivamente contribuído para o “produto final”.

Ou seja, a despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção ou fabricação do bem colocado à venda e tributado, ou, no caso específico, do bem exportado.

Pelas definições adotadas, não há dúvida de que o referido creditamento é possível em relação aos insumos utilizados/aplicados após o efetivo início da produção, ou seja, após o encerramento das atividades de desenvolvimento. De fato, nessas circunstâncias, estamos diante de valores indiscutivelmente incluídos na fase produtiva.

Assim quanto as despesas de “pós-produção”, embora, claramente, estas não tenham sido incorridos na fase de produção (ou seja, embora não estejam propriamente inseridas no processo produtivo), entendo que estas devem gerar créditos para o contribuinte.

Portanto, acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para retificar o acórdão embargado, a fim de sanar a omissão apontada nos presentes embargos de declaração, nos termos acima expostos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Júlio César Alves Ramos -Redator designado

Como bem relatado, restou sem análise, na decisão agora embargada, a questão das despesas pós-produção, assim designadas porque não há controvérsia quanto a que são elas efetivadas após já concluído o processo produtivo.

E é certo que este colegiado vem consolidando entendimento de que o conceito de insumos para a não-cumulatividade do PIS/COFINS não admite a restrição que se lhe impõe para efeito do IPI, isto é, não se pode exigir um contato físico entre o bem candidato a insumo e o produto final para que lhe reconheça a natureza de matéria prima ou produto intermediário.

Essas primeiras conclusões já foram por mim "sintetizadas" dessa forma:

*Tendo sido, pois, "motivado" o lançamento pelo entendimento de que somente podem ser insumos os itens que se desgastam, no processo produtivo, como resultado de uma ação direta sobre o produto, conforme o critério eleito pelo antigo Parecer Normativo CST 65/79, relativo ao IPI, e adotado nas IINN SRF 247/2002 e 404/2004, natural começar pelos motivos que me levam a rejeitar tal exigência.*

*É que, acredito já seja de conhecimento amplo, não adiro à tese de que o conceito de insumos que permitem a tomada de créditos, nos termos do art. 3º da Lei 10.637, para o PIS e do art. 3º da Lei 10.833, para a COFINS, seja tão restrito quanto o pretendido por elas.*

*Mas apenas rejeitar o critério da IN SRF também não nos leva muito longe. Parece igualmente óbvio que permitir a inclusão de toda e qualquer despesa, desde que aceita pela legislação do IRPJ, tampouco está em conformidade*

*com o texto legal, que tanto se esmerou em enunciar as hipóteses ensejadoras.*

*Por isso, para avançar na fixação de um critério para tal conceito que seja suficientemente flexível para permitir a análise de qualquer item, fixei-me na expressão legal "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação..."<sup>1</sup>. Dessa expressão, algumas conclusões se impõem de plano;*

*a) os beneficiários do crédito podem ser fabricantes, mas também "produtores", e mesmo prestadores de serviço;*

*b) um serviço pode se enquadrar como tal, e mesmo que "utilizado na prestação de serviço".*

*Essas observações preliminares já são suficientes para rejeitar a pretensão de utilizar o critério há muito aceito para o IPI: que o **bem** candidato a gerador de crédito entre em contato físico com o **bem** que está sendo industrializado. Por óbvio, ela não se aplica nem à "prestação de serviço", nem a um serviço como insumo.*

*Mas uma atenta leitura do §4º do art. 8º da IN 404<sup>2</sup> deixa igualmente claro que a SRF não o pretendeu aplicar aos serviços em qualquer das "pontas". Pretende fazê-lo, porém, sempre que se estiver cuidando de "produção ou fabricação", aparentemente tomando as duas expressões como sinônimas. E é aí, a meu ver, que começam os problemas.*

*Por primeiro, não me parece que o legislador da 10.833 (assim como o da 10.637) tenha buscado equiparar as expressões, atento que estava à possibilidade de que a "produção" ensejadora de crédito no âmbito das contribuições não corresponda a uma efetiva industrialização nos termos do IPI. Como é cediço, fora daquele contexto produção pode se referir, e no mais das vezes se refere, a um conjunto de atividades bem maior, que inclui, entre outras, a atividade agropecuária, bem como a agroindustrial.*

<sup>1</sup> 1 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 nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o;

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;

<sup>2</sup> § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entendese como insumos:

I utilizados

na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matériaprima,

o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram

alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

*Ainda assim, como em todos os casos há um produto físico gerado ao final de um processo produtivo, pareceria, em princípio, razoável a adoção daquele critério mesmo quando de industrialização em sentido estrito não se tratasse.*

*O problema, entretanto, é que o critério do Parecer Normativo CST 65/79 destina-se a definir o que se poderia enquadrar no conceito de "produto intermediário" apenas referido mas não definido no art. 25 da Lei 4.502/64<sup>3</sup>. Ou seja, ele não é destinado à definição do que seja insumo, mas do que seja produto intermediário, ou mais precisamente, de qual seria o critério para considerar um bem como **consumido** no processo produtivo.*

*Sobre esse ponto, peço licença para reproduzir considerações que expendi em julgamento realizado ainda o antigo Conselho de Contribuintes, no já distante ano de 2008<sup>4</sup>:*

*Como se disse no relatório, o contribuinte recorre de decisão que lhe negou o ressarcimento de saldo credor originado no registro de créditos de IPI em relação às aquisições de energia elétrica, produto considerado pelo IPI como não-tributado.*

*Entende possível incluir a energia elétrica consumida no processo produtivo entre os "produtos que, embora não se integrando ao produto final, são consumidos no processo produtivo, desde que não compreendidos entre os bens do Ativo Permanente", consoante redação do art. 147 do Regulamento do IPI baixado pelo Decreto 2.637/98 (atual art. 164 do Regulamento baixado em 2002). A SRF considera, com base no Parecer Normativo CST nº 65/79, entre outros, que não, visto não ter contato físico com o produto em elaboração.*

*Para mim, a decisão recorrida não merece reparos. É que, embora lastreada na orientação do Parecer Normativo, a que está vinculada, e com a qual não concordo inteiramente, o que fez foi dar correta aplicação ao princípio da não-cumulatividade. Para melhor compreensão, necessário um registro, ainda que breve, da evolução legislativa da matéria.*

*Como se sabe, a Lei nº 4.502/64, foi a última a regular o extinto Imposto Sobre o Consumo instituído pelo Decreto-lei nº 7.404/45 e transformado no IPI. Na evolução legislativa daquele imposto é que se vai encontrar pela*

---

<sup>3</sup> Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditarse (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I do

imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se,

entre as matérias-primas

e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo

produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

<sup>4</sup> Julgamento do recurso voluntário nº 147.752, no Processo 10830.000989/200474, sessão de agosto de 2008

*primeira vez tentativa de aplicação do princípio de tributação sobre o valor agregado. Trata-se, como é de sabença geral, da disposição do art. 213 da Lei nº 3.520/58:*

*Art. 213*

...

*2º Os fabricantes pagarão o imposto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do imposto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;*

*Após ser regulamentada pelo Decreto 45.422/59, essa lei foi alterada pela de nº 4.153, já em 1962, na qual se promoveu grande ampliação do instituto. Vejamos:*

*Art. 34. O artigo 148 do atual Regulamento do Imposto de Consumo aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*a) As palavras "nas vendas de mercadorias tributadas" são substituídas pelas seguintes: "nas entregas a consumo de mercadorias tributadas";*

*b) Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:*

*- na fabricação **as matérias primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de apresto e acabamento.***

*Portanto, além das matérias primas, davam direito de abatimento do valor devido as aquisições dos chamados produtos **secundários** e intermediários. Na busca de distinção*

*entre eles, confirmou-se a definição mais ou menos consensual de que produtos intermediários são os que partilham com as matérias primas o caráter de se integrarem fisicamente aos produtos fabricados, delas diferindo apenas pelo fato de já serem produtos prontos, passíveis, assim, de utilização adicional. Já os produtos secundários é que consistiam naqueles que, embora não se integrando ao produto final, fossem consumidos, total ou parcialmente, no processo de fabricação.*

*Ocorre que a Lei nº 4.502/64 suprimiu a referência a produtos secundários como possibilitadores de dedução do IPI devido pelas saídas. Confirmam-se os artigos da Lei 4.502 que cuidaram da matéria:*

*Art. 25. Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.*

*I- o imposto relativo às **matérias-primas produtos intermediários e embalagens**, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados;*

II -o imposto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou estrangeiras para estabelecimentos revendedores ou depositários.

*Art. 27. A importância a recolher será:*

*I -no caso do inciso I do artigo anterior a resultante do cálculo do imposto;*

*II- No caso do inciso II a necessária à manutenção de saldo suficiente para cobertura do imposto devido pela saída dos produtos;*

***III- no caso do inciso III a resultante do cálculo do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento produtor na quinzena anterior, deduzida:***

***a) do valor do imposto relativo as matérias primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mesmo período, quando se tratar de estabelecimento industrial;***

*b) do valor do imposto pago por ocasião do despacho ou da remessa, quando se tratar de estabelecimento importador, arrematante ou revendedor, considerados, para efeito da apuração, os capítulos de classificação dos produtos.*

*§ 1º Será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.*

*§ 2º O devedor remisso, sujeito ao recolhimento antecipado, utilizar-se-á do crédito de imposto, mediante adição ao seu saldo.*

*§ 3º O imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos a revendedores não contribuintes, será calculado, para efeito de crédito mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal.*

*§ 4º Em qualquer hipótese, o direito ao crédito do imposto será condicionado às exigências de escrituração estabelecidas nesta lei e em seu regulamento, e, quando não exercido na época própria, só poderá ser, cumprida a formalidade do inciso I do art. 76 ou quando o seu valor for incluído em reconstituição de escrita, efetuada pela fiscalização.*

*§ 5º Quando ocorrer saldo credor numa quinzena, será ele transportado para a quinzena seguinte, sem prejuízo da obrigação do contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa desse saldo.*

*Ainda assim, o primeiro regulamento do IPI já editado após a Lei 4.502 – Decreto 56.791/65 – ao “regulamentar” o dispositivo acima, estabeleceu:*

*Art. 27. Para efeito do recolhimento, será deduzido do valor resultante do cálculo, na forma do art. 29:*

*I- o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados, compreendidos, entre os primeiros,*

*alquiles que, embora não se integrando no novo produto, são consumidos no processo de industrialização;*

*Ou seja, manteve-se a possibilidade de dedução do imposto pago sobre os produtos secundários, agora “apelidados” de produtos intermediários.*

*Ainda mais, sua redação irrestrita parece permitir que aí se incluíssem mesmo os produtos para uso e consumo e os constituintes de máquinas e equipamentos, visto que nem mesmo quanto a estes houve qualquer restrição. Tal largueza de conceitos, porém, não vinha sendo aceita pelo Fisco, o que suscitou diversos questionamentos ao Poder Judiciário quanto à abrangência do conceito de produtos intermediários.*

*Em diversos julgados proferidos, a partir de 1966, no âmbito do STF (RMS 19.625GB, julgado em 20/6/1966, relator Ministro Victor Gomes; Recurso Extraordinário 18.661PE, julgado pelo Pleno em 16/10/1968 sob relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro), firmou-se o entendimento de que a expressão poderia sim englobar produtos que fossem apenas consumidos no processo industrial, desde que cumpridos, porém, dois requisitos primordiais: que os produtos consumidos fossem essenciais e específicos à fabricação em questão (vide votos condutores das decisões mencionadas).*

*Pelo primeiro, requer-se que o processo produtivo não se possa completar na ausência daquele “produto intermediário”; pelo segundo, que não sejam eles de uso comum, indiscriminado a todo e qualquer processo industrial. Destarte, o primeiro requisito determinava a exclusão, entre outros, da energia elétrica usada para iluminação, ainda que do ambiente onde se realizasse a produção, que poderia perfeitamente prosseguir sem a sua presença (salvo, talvez, situações muito específicas de ausência completa de iluminação natural). Também dos combustíveis empregados para acionamento de máquinas e equipamentos (em que também se pode utilizar a eletricidade). Pelo segundo, afastou-se a aplicação ao desgaste de equipamentos físicos (depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos), componentes da estrutura física do estabelecimento, porque comuns a praticamente todo processo industrial.*

*Tentando, ao meu ver, dar aplicação a essas restrições impostas pelo Judiciário é que o Regulamento seguinte, baixado pelo Decreto 70.163/72, acresceu a necessidade de que o consumo se desse de forma “imediate e integral”, bem como incluiu a restrição aos bens integrantes do ativo permanente.*

*Suscitou, porém, novos questionamentos judiciais (Recurso Extraordinário ao STF nº 79.601RS, de 1974, também relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro e, no extinto Tribunal Federal de Recursos, a Apelação Cível nº 44.781SP, de 1978, relatada pelo Ministro Carlos Velloso). Em ambos, ratificaram os Tribunais Superiores os critérios estabelecidos nos julgamentos anteriores, mesmo com a mudança de redação introduzida no Regulamento do Imposto.*

*Daí, viu-se o Poder Executivo instado a alterar novamente a redação dos decretos regulamentares posteriores, que deixaram de trazer a restrição quanto ao consumo imediato e integral. Essa ausência, então, suscitou a*

*edição do mencionado Parecer Normativo nº 65/79, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, que vincula a possibilidade de crédito ao emprego sobre o produto em elaboração. Trata-se de nova tentativa de dar aplicação aos critérios aceitos no Poder Judiciário<sup>5</sup>.*

*Embora imprecisa, tal definição, a meu ver, atinge o cerne da discussão, ao menos para a grande maioria dos processos industriais. É que, salvo honrosas exceções que têm de ser comprovadas caso a caso, não vemos, em princípio, como considerar essenciais e específicos ao processo artigos que sequer entrem em contato direto com o produto em elaboração.*

*De todo modo, restringindo-se a discussão do presente feito, à energia elétrica, dúvida não tenho de que, de ordinário, ela não pode ser considerada produto intermediário mesmo nessa mais ampla acepção. Há, por certo,*

<sup>5</sup> O que resulta claro nos itens 8 a 10 do citado Parecer Normativo:

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão "incluindose,

entre as matérias-primas

e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no

novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas

nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não

direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente (inciso I do art. 66 do RIPI/79), por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9. Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10. Resumese,

portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em "incluindose

entre as matérias-primas

e os produtos intermediários", é evidente que

tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas

e os produtos intermediários stricto sensu,

semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se

em conta que as restrições "imediate e integralmente",

constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

*situações em que a energia elétrica cumpre aqueles requisitos: trata-se daqueles processos que requerem a separação molecular, via eletrólise, para que o processo possa continuar. Presentes aí a essencialidade e a especificidade, mas também a aplicação sobre o produto em elaboração como requer o Parecer.*

*Assim, não demonstrado nos presentes autos que a energia elétrica é empregada dessa forma, ou de alguma similar, não vejo como acatar sua inclusão no conceito de produtos intermediários, mesmo na mais ampla definição que a eles se deu nos últimos regulamentos do IPI.*

*E isso bastaria à negativa de provimento do recurso do contribuinte. Mas, como disse, esse é apenas o primeiro dos requisitos, e a energia elétrica também não cumpre o segundo: não há IPI algum para gerar crédito. Deveras, a energia elétrica está fora do campo de incidência do imposto, merecendo na TIPI a expressão NT – de não tributado.*

*É certo que há outra linha de questionamento judicial, esta mais recente, que diz respeito a essa necessidade de que tenha havido destaque de IPI na aquisição feita. Mas esses questionamentos, normalmente, a isso se resumem, sendo indiscutível o enquadramento do produto adquirido na condição de matéria prima ou produto intermediário.*

*Por isso, o “quase ineditismo” deste recurso, a que fiz referência no relatório. Nele se discutem os dois requisitos. Com efeito, aqui se tem um produto que, segundo as disposições do Parecer Normativo, não é matéria prima, produto intermediário nem material de embalagem e que também não sofreu o gravame do imposto. E quanto a esse último aspecto, da forma mais importante, isto é, não está sequer no seu campo de incidência.*

*Da leitura das leis instituidoras da não-cumulatividade das contribuições não chego à conclusão de que, para elas, também se precise demarcar o que significa “ser consumido no processo produtivo”. Seja porque a expressão legal não é essa, como também porque não se está a definir produto intermediário, mas sim insumo.*

*Já se vê daí que, com as escusas sempre necessárias, não tenho como partilhar a premissa de sua excia. o ministro Herman Benjamim, citado no voto do dr. Henrique. É que, a meu ver, a legislação do IPI não **identifica** o conjunto formado por matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ao conceito de insumo. Para tanto, é óbvio, não basta dizer que aquele conjunto é insumo; é preciso, mais, dizer que só ele o é.*

*Mas, longe disso, a este último não é dada qualquer definição formal naquela legislação, a começar pela Lei 4.502/64 em que sequer se encontra o vocábulo “insumos”. Mesmo nos decretos regulamentares, o que se diz ou sempre se pode ler é que aquele conjunto é insumo; nada há sobre a recíproca. Assim, parece-me, mesmo para o legislador do IPI, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem formam um subconjunto do conjunto mais amplo dos insumos. Aliás, de não ser assim,*

*desnecessárias seriam as diversas ressalvas a itens passíveis de enquadramento no conjunto maior. Especialmente, no artigo definidor dos créditos não se precisaria especificar que ele se restringe àquele subconjunto; bastaria autorizá-lo aos "insumos", que seria a mesma coisa.*

*A conseqüência lógica dessa divergência é que não se precisa pensar em legisladores tributários distintos. Mesmo admitindo que o conceito de insumos deva ser uno para todos os efeitos tributários, nada há que impeça usar-se o que proponho aqui: bem utilizado no processo produtivo e aí "consumido" ainda que não por um contato físico com o produto em elaboração.*

*Mas é preciso demarcar bem quando começa o processo produtivo, pois, como já reiterou suficientemente a doutrina, não se está aqui limitado aos "produtores" no sentido do IPI, isto é, a lei não está a cuidar apenas de processos industriais, stricto-sensu, embora seja aqui o caso.*

*Destarte, quando o produto final gerado (e a ser vendido) depende de uma etapa prévia, ainda não exatamente industrial, mas que seja realizada pela mesma empresa, não vejo nenhuma incompatibilidade com a lei em considerar também integrante do processo essa etapa prévia, como ocorre em diversas cadeias produtivas, a exemplo da celulose, do álcool etc.*

*Embora irrelevante para o presente caso, o critério genérico há de ser, portanto, o do início das operações que culminarão com a obtenção daquilo que gerará a receita da empresa, esta que será a base de cálculo da exação. E em se tratando aqui de uma simples operação industrial, parece fácil identificá-lo com o início das operações tipicamente industriais como o faz também a IN SRF.*

*Assim, nesses casos de empreendimentos tipicamente industriais minha única divergência com o critério da IN SRF se prende à exigência de que os insumos tenham contato físico com o produto final, o que já excluiria, de plano, todos os serviços, mas não só. Por ele, também ficariam de fora todos os itens normalmente glosados no IPI embora participantes efetivos do processo, onde se desgastam, também sem controvérsia, mesmo sem ter "contato" com o produto em elaboração.*

*De outra banda, não adiro à noção de **essencialidade** que é por muitos advogada. Como primeiro contra-argumento, porque, preservada a premissa econômica de racionalidade do empresário, seria difícil encontrar algum item efetivamente empregado no processo, e portanto gerador de custo, sem que haja necessidade para tal, no mínimo, para que o produto final seja aceito pelo consumidor.*

*De fato, esse critério apenas nos leva a uma nova dificuldade, qual seja, a delimitação do grau de necessidade do item em consideração: seria ela estritamente técnica ou também econômica, no sentido acima? A primeiro*

*opção nos levaria a ter de nos embrenhar nas minúcias de cada processo produtivo; a segunda, a aceitar praticamente todo e qualquer gasto.*

*Em segundo lugar, porque há inúmeros itens, especialmente de serviços, que são "essenciais ao", mas não "utilizados no", processo produtivo.*

*Além desse requisito, considero igualmente excluídos pela expressão "utilizados no processo produtivo" os bens que devem compor o ativo permanente, o que significa que, em meu entender, a legislação das contribuições preservou este específico óbice existente quanto ao IPI. E assim concluo porque, quanto a eles, a legislação permitiu a dedução da despesa de depreciação e desde que o bem ativado seja efetivamente empregado no processo produtivo o que inviabiliza a tomada de crédito sobre o valor integral da aquisição de uma só vez.*

*Rejeitados, assim, os demais critérios, o da IN, o da essencialidade e o da apropriação de custos nos termos da legislação do IR, analiso cada item candidato a insumo sob o duplo ponto de vista:*

*a) participa efetivamente do processo produtivo?*

*b) aí se desgasta em menos de um ano, de modo a não ser ativado?*

*Respostas afirmativas a ambas levam-me a aceitá-lo.*

Como espero esteja claro aí, para este conselheiro o que caracteriza um insumo é seu consumo no processo produtivo, pouco importando se o seu desgaste se dá naquelas precisas condições mencionadas no Parecer COSIT 65/79, aplicável ao IPI.

A ênfase, entretanto, recai sobre a duração do que se possa denominar "processo produtivo" por mais alargada que se deva admitir tal definição, em respeito à extensão da base de incidência das contribuições.

E seja ela qual for, parece-me, nunca haverá de incluir algo que é, reconhecidamente, posterior a ele. Com efeito, tenho reiteradamente enfatizado esse ponto: ainda que essencial, qualquer gasto que ocorra antes de iniciada a produção ou depois que o produto esteja pronto insumo não pode ser.

Com essas considerações, acolhemos, com efeitos infringentes, os embargos da Fazenda para retificar o acórdão, excluindo do cômputo dos insumos geradores de crédito os gastos a título de despesas pós-produção.

Esse o acórdão que me coube redigir.

Processo nº 10247.000002/2006-63  
Acórdão n.º **9303-004.400**

**CSRF-T3**  
Fl. 780

---

(assinado digitalmente)

Conselheiro Júlio César Alves Ramos