



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

Processo n° 10247.000027/2005-86
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-002.628 – 3ª Turma
Sessão de 13 de novembro de 2013
Matéria Pis - regime não cumulativo - créditos.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Jari Celulose S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que com eles estejam diretamente relacionados.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama e Rodrigo Cardozo Miranda, que apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN que reformou, pelo voto de qualidade, o acórdão proferido pela DRJ, conforme ementa abaixo transcrita:

A s s u n t o : C o n t r i b u i ç ã o p a r a o P I S / P a s e p

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

São passíveis de ressarcimento os créditos de PIS apurados em relação a custos e despesas vinculados à receita de exportação.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC.

Por falta de previsão legal, é incabível a incidência da taxa Selic no ressarcimento de crédito de PIS vinculado a receita de exportação.

Recurso voluntário provido em parte

No dia 02/02/2005 a empresa JARI CELULOSE S/A, já qualificada nos autos, ingressou com pedido de ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo, previsto no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, relativo ao 4º trimestre de 2004.

A DRF em Monte Dourado - PA deferiu, em parte, o pedido da interessada porque entendeu que o crédito do PIS só alcança os insumos "*diretamente ligados à produção específica* de celulose (produto final a ser *vendido*) " e também porque no crédito pleiteado foi incluído:

- 1 - despesas bens do ativo imobilizado;
- 2 - despesas relativas à parte florestal;
- 3 - despesas relativas à manutenção de equipamentos;

4 - despesas relativas ao tratamento de água e a geração de energia elétrica comercializados na vila Monte Dourado; e

5 - notas fiscais de produtos e serviços pós-produção.

Inconformadas com esta decisão, a empresa ingressou com a manifestação de inconformidade.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA indeferiu a solicitação da interessada, nos termos do Acórdão n- 01-8.404, de 04/06/2007, ratificando o entendimento da DRF em Monte Dourado - PA de que somente podem gerar créditos do PIS as despesas com matérias-primas, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações no processo produtivo.

Ciente desta decisão em 05/07/2007, a interessada ingressou, no dia 03/08/2007, com o recurso voluntário de fls. 229/242, no qual alega que:

1 - tem direito ao crédito do PIS sobre os valores de insumos empregados na produção da sua própria matéria-prima (floresta para extração de madeira) destinada à produção de celulose;

2 - tem direito ao crédito do PIS sobre os valores de combustível e serviços de frete empregados na produção da sua própria matéria-prima, destinada à produção de celulose, e da comercialização correlata;

3 - tem direito ao crédito do PIS sobre os valores de serviços de manutenção de seu parque fabril;

4 - tem direito ao crédito do PIS sobre os insumos utilizados no tratamento da água e na geração de energia elétrica comercializados para a Vila Monte Dourado; e

5 - sobre o crédito deste processo deve ser aplicada a taxa Selic desde a data da apresentação do respectivo pedido de ressarcimento.

A PGFN interpôs Recurso Especial pleiteando a reforma da decisão do Segundo Conselho de Contribuintes.

Em Contra-Razões o sujeito passivo pugna pela manutenção da decisão do colegiado *a quo*.

É o Relatório.

Voto

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade legais e regimentais e dele conheço.

A Lei nº 10.637/02, que instituiu o PIS 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.

(...).”

Segundo estes dispositivos legais, os bens e serviços sujeitos ao PIS, utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, dão direito ao crédito da contribuição para desconto do valor apurado no mês e/ou para ressarcimento do saldo credor trimestral.

Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao 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. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

Trago abaixo algumas considerações doutrinárias acerca da não cumulatividade das contribuições sociais ora analisadas, extraídas do voto do ex-conselheiro Maurício Taveira Silva.

Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini¹, a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.

As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito decorrente de mão de obra

paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos, como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.

Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.

Conforme assevera Natanael Martins², “levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de ‘outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil’, razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo ‘erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.’”

Nessa linha registra Pallaretti Calcini³ que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coadunando com o disposto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03.

No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto

Documento assinado digitalmente por Natanael Martins em 21/08/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 13/09/2014 por RODRIGO CARDOSO MIRANDA, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

²Apud Fábio Pallaretti Calcini. Op. Cit., p. 55

³Op. Cit., p. 56-60

Autenticado digitalmente em 02/10/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 13/09/2014 por RODRIGO CARDOSO MIRANDA, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições . Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

[...]

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica

domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

Mais recentemente fora prolatado o acórdão nº 3202-00.226, em 08/12/2010, processo nº 11020.001952/2006-22, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior que, após fazer diversas referências e citações doutrinárias, além de colacionar decisões administrativas, todas no sentido de que o conceito de “insumo” deve ser entendido em sentido menos restritivo do que o preconizado pelas normas editadas pelo Fisco Federal, arremata:

É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação de IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

Em relação ao tema, o referido acórdão restou assim ementado:

[...]

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à

atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Conforme dito anteriormente, o cerne da questão reside no significado e abrangência do termo “insumo” consignado nos arts 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:

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) (destaquei)*

Não há como concordar com essa conclusão eis que muito ampliativa e não encontra fundamentação legal para o uso da legislação do IRPJ para a apropriação dos créditos. Se fosse essa a intenção da lei haveria uma disposição expressa nesse sentido.

Em relação ao PIS e à Cofins aplicáveis na sistemática não-cumulativa, podemos considerar que o conceito de insumos trazido pelas normas de regência se posiciona de forma intermediária entre os dois conceitos anteriormente citados, pois denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ.

Com efeito, o conceito a ser utilizado nesse voto será a relação direta com o processo produtivo, além de outras permissivas contidas na lei, por óbvio.

Tem-se que exigir que o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na produção do bem ou prestação de serviço. Não necessariamente há de ser consumido no processo, conforme preconiza a legislação do IPI.

O art. 290 do RIR/99 mencionado no acórdão referencia o método de custeio por absorção o qual apropria todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Assim, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.

Já o art. 299, também do RIR/99, trata das despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real como sendo as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

Suas matrizes legais são:

Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §§ 1º e 2º (art. 290 do RIR/99), que assim dispõe:

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Por outro lado, o art. 299 do RIR/99 tem como matriz legal o art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, com o seguinte teor:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa

Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo “insumo” utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, “insumo”, assentando que os créditos seriam calculados em relação a “todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)

Em conclusão a Solução registra:

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Percebe-se que a jurisprudência desse Conselho caminha para uma solução intermediária, conforme exposto acima. Soluções que aplicam puramente a legislação do IPI ou

do IRPJ estão ficando como posições isoladas e não mais tem prosperado, em termos de votação das inúmeras turmas que tratam da matéria.

Também o STJ começa a se manifestar sobre o tema. Em recente publicação de acórdão, em 08/02/2013, a corte decidiu que não há direito ao creditamento em relação às despesas com transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa. Ficou clara a não aplicação da legislação do IRPJ.

Processo

*AgRg no REsp 1335014 / CE
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2012/0150383-7*

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 18/12/2012

Data da Publicação/Fonte DJe 08/02/2013

Ementa

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 ESTABELECEMENTOS 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.

Como bem colocado na decisão acima, a norma que concede benefício fiscal, no caso créditos de PIS, 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.

Também alguns Tribunais Regionais Federais tem se manifestado acerca do assunto, como o seguinte acórdão prolatado pelo TRF da 1ª Região:

"TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - INSUMOS" - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO - PREVISÃO LEGAL ESTRITA. 1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos. 2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos "utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda", assim entendidos como "as matérias primas, os produtos intermediários, 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". 3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis n. 10.637/2002 e nº 10.883/2003. 4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. 5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso. 6. Apelação não provida. 7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão e-DJF DATA-.04/12/2009 PAGINA:448. Processo: AC 200438000375799. TRF."

Percebe-se que o Tribunal usou, no caso, as definições contidas nas Instruções Normativas da RFB para fundamentar a decisão. Em que pese ser essa decisão baseada estritamente nas normas regulamentares da RFB, ela fala em “utilização no processo produtivo ou de prestação de serviços”.

Assim, não poderemos extrapolar o permitido pela Lei 10.637/02, para a concessão dos créditos. É bom frisar que como a empresa exporta os produtos, ela mantém o direito aos créditos, porém nos estritos ditames do art. 3º. Se o legislador quisesse ampliar o conceito de insumo, dando-lhe uma extensão maior, não teria trazido um rol taxativo de possibilidades de creditamento, inclusive em relação a créditos não provenientes de insumos.

O princípio da não cumulatividade para as contribuições se dá de um modo diferenciado e menos extenso. Aqui o legislador mitigou o conceito de não cumulatividade ao escolher e determinar quais seriam as possibilidades de aproveitamento dos créditos referentes aos tributos pagos em etapa anterior.

Primeiramente, fundamentarei o voto inteiramente no art. 3º da Lei 10.637/02. Discordo do ilustre relator do acórdão recorrido que baseou a fundamentação do voto no art. 6º da lei 10.637/02. Esse artigo trata do ressarcimento dos créditos vinculados à receita de exportação. Porém deixa claro que a forma do aproveitamento se dará conforme o art. 3º da mesma lei e não se trata de norma autônoma em relação ao aproveitamento dos créditos. Não se pode interpretar que toda despesa, custo e encargo relacionados ao auferimento das receitas de exportação dará direito ao creditamento.

Feitos todos esses comentários, passemos à análise dos insumos, objeto do presente caso.

Como descrito no relatório, A DRF em Monte Dourado - PA deferiu, em parte, o pedido da interessada porque entendeu que o crédito do PIS só alcança os insumos "***diretamente ligados à produção específica de celulose (produto final a ser vendido)***" e também porque no crédito pleiteado foi incluído:

- 1 - despesas bens do ativo imobilizado
- 2- despesas relativas à parte florestal
- 3- despesas relativas à manutenção de equipamentos
- 4- despesas relativas ao tratamento de água e a geração de energia elétrica comercializados na vila Monte Dourado;
- 5- notas fiscais de produtos e serviços pós-produção

A decisão recorrida reverteu, em parte, a decisão da DRJ e deu provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos:

“Em síntese, tem a recorrente direito ao ressarcimento dos créditos de PIS dos seguintes custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação:

- 1- Serviços Silviculturais;*
- 2- Serviços Florestais Produção;*
- 3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:*

3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estadas;

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;

Quanto aos créditos do PIS sobre insumos utilizados no tratamento da água e na geração de energia elétrica comercializados para a Vila Monte Dourado entendo que não há previsão legal para o seu ressarcimento, posto que o produto (energia elétrica e água potável) não foi exportado. A utilização desses créditos segue a regra do art. 3º da Lei nº10.833/03.

Como se pode depreender do voto, a base legal utilizada foi o art. 6º da Lei 10.637/02. Tal entendimento não se coaduna com a legislação tributária pátria. Não há como concordar que gera direito ao crédito de PIS passível de ressarcimento toda despesa vinculada à receita de exportação.

Em relação aos serviços silviculturais e serviços florestais de produção, exceto manutenção de vias permanentes e terraplanagem, manutenção de estradas e serviços de pesquisa, desenvolvimento, planejamento e controle florestal, estão vinculadas ao processo produtivo e geram direito ao crédito. Assim as despesas com a manutenção e exploração de florestas ou produção de madeira geram direito ao aproveitamento dos créditos. Estão aqui incluídos todos os insumos empregados na produção de madeira e celulose, como os defensivos agrícolas, fertilizantes, serviços de corte, formicida, calcário, vermiculita e demais insumos usados direta ou indiretamente no processo produtivo. Assim como também dão direito os fretes dos insumos pagos à pessoa jurídica e devidamente comprovados e os combustíveis vinculados à produção de madeira, bem como despesas de manutenção do parque fabril e despesas com manutenção de máquinas e equipamentos industriais e agrícolas. Trata-se da aplicação literal do art. 3º da Lei 10.637/02. Assim, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional .

Com relação aos insumos utilizados no tratamento da água e geração de energia elétrica que são comercializados para a Vila Monte Dourado e em relação à correção pela taxa selic, o recurso voluntário foi improvido e não houve interposição de Recurso Especial, não sendo, pois, objeto de deliberação do presente colegiado.

Pelo exposto, nego provimento ao recuso especial da PGFN, nos termos acima expostos.

Processo nº 10247.000027/2005-86
Acórdão n.º **9303-002.628**

CSRF-T3
Fl. 690

Rodrigo da Costa Possas - Relator

CÓPIA

Declaração de Voto

Em que pesem os doutos fundamentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro relator, e, ainda que concordando com suas conclusões, tenho entendimento pessoal, após muito refletir sobre o tema, que os fundamentos da decisão devem outros.

Inicialmente, vale ressaltar que o Ilustre relator do v. acórdão recorrido, Conselheiro Walber José da Silva, no julgamento dos embargos, fez o seu voto para detalhar os custos e despesas com direito ao crédito de PIS reconhecido no v. acórdão embargado.

Nesse sentido, iniciou destacando que o § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.637/2002 não deixa dúvida de que os créditos apurados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, passíveis de ressarcimento, são aqueles “apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação”, e não somente os relativos aos insumos usados no processo produtivo do bem exportado, conforme entendeu a r. decisão da DRJ.

Vale destacar, aqui, pela sua clareza e percuciência, a fundamentação do Ilustre Conselheiro relator, *verbis*:

(...)

Portanto, a despesa realizada que gera direito a crédito de PIS passível de ressarcimento é aquela vinculada à receita de exportação. Basta isto. Porque é só isto que a lei exige. Não somente os créditos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem empregados na fabricação do produto exportado podem ser ressarcidos. Todo e qualquer "custo, despesa ou encargo" vinculado à receita de exportação, desde que legalmente gere crédito, na forma prevista no art. 32 da Lei nº 10.833/03, pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto no art. 52 da Lei nº 10.637/02.

Mais ainda, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo fabricação ou produção do bem exportado. A despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção ou a fabricação do bem exportado, a exemplo da despesa com frete de insumos e armazenagem de mercadorias acabas (inciso IX do art. 32 da Lei nº 10.833/03).

No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão, sim, 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. Portanto os respectivos créditos de Cofins são passíveis de ressarcimento.

Claro que os insumos empregados na produção de madeira (defensivos agrícolas, fertilizantes, serviço de corte, etc), os fretes dos insumos e os combustíveis vinculados à produção de madeira dão direito ao crédito do PIS (arts. 3º, II, e 15 da Lei n 10.833/03). Estando estes custos de produção de

madeira vinculados à receita de exportação de pasta de celulose, os respectivos créditos são passíveis de ressarcimento, como acima se disse.

Quanto às despesas com a manutenção do parque fabril próprio entendo que não há previsão legal para o crédito com estes dispêndios. Obra de construção civil (prédios, estradas, etc) não é insumo. A previsão é para as despesas com depreciação das edificações e benfeitorias realizadas em prédio próprio ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, conforme dispõe o inciso VII do art. 3º e seu § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/03.

Em síntese, tem a recorrente direito ao ressarcimento dos créditos de PIS dos seguintes custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação:

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; (grifos e destaques nossos)

Pois bem, para se definir o critério de creditamento para o PIS e a COFINS não cumulativos, e na linha do voto proferido no v. acórdão recorrido, entendemos que é preciso fazer, inicialmente, um breve apanhado histórico da legislação e da jurisprudência judicial e administrativa.⁴

⁴ Tivemos oportunidade de expor de forma ampla nosso entendimento, com um esboço histórico mais detalhado da legislação e da jurisprudência, no artigo intitulado “A controvérsia continua: ainda sobre o conceito de ‘insumos’ para PIS e COFINS”, publicado no livro “PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 20”, Gilberto de Castro Moreira Junior, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores) São Paulo: MP Ed. 2013, p. 207. POSSAS, Assinado digitalmente em 13/09/2014 por RODRIGO CARDOZO MIRANDA, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Com efeito, mister lembrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764 e da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, sempre foi de que a base de cálculo do PIS e da COFINS era o faturamento, equivalente à receita bruta, que por sua vez era o total de receitas auferidas com a venda de mercadorias ou de mercadorias e serviços.

As alterações na legislação dos referidos tributos, por outro lado, inicialmente com a Lei nº 9.718/98, e, posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 20/98 e as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, foram explícitas no sentido de instituir tributação sobre a totalidade das receitas, independente da sua classificação contábil.

Ou seja, com o advento da sistemática não-cumulativa, buscou-se alcançar a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Verifica-se, portanto, que houve uma nítida ampliação da base de cálculo através da alteração do conceito de “receita bruta”: de “total de receitas auferidas com vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços” passou-se para a totalidade de receitas, mais especificamente para “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Isso, por sinal, aliado a um aumento da alíquota combinada, na sistemática cumulativa, de 3,65% para 9,25%, ou seja, um aumento de quase 300%!

A contrapartida dessa ampliação da base de cálculo (totalidade de receitas) e da majoração da alíquota (de 3,65% para 9,25%) foi exatamente a possibilidade de tomada de créditos.

Nesse sentido, se ampliada a base de cálculo para alcançar a totalidade das receitas, a interpretação que se afigura razoável, a nosso sentir, é a seguinte: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento.

Em outras palavras, no nosso entendimento, todas as despesas incorridas para obtenção das receitas tributadas deveriam ser consideradas como “insumo” para fins de creditamento.

É certo, no entanto, que a própria legislação traz limites quanto às receitas tributáveis, conforme se verifica nos próprios parágrafos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Não integram a base de cálculo, por exemplo, as receitas referentes às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.

Por outro lado, da mesma forma as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 também trazem limites quantos às despesas passíveis de creditamento, notadamente no seus respectivos artigos 3ºs.

É importante ressaltar que, a nosso ver, a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas (com as limitações previstas em lei), justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento (respeitadas as limitações previstas em lei).

A legislação estabeleceu nitidamente um vínculo relacional entre receitas e despesas para atender à sistemática não cumulativa, justificando e permitindo, assim, a ampliação da base de cálculo e a majoração da alíquota.

Chegamos a tal conclusão, a propósito, com esteio na análise da própria legislação, tirando daí que o critério para a conceituação de “insumo” não deve vir nem da legislação do IPI e tampouco da legislação do IRPJ, ao contrário do posicionamento esposado em precedentes superados do CARF.⁵

De fato, a análise do artigo 3º e dos seus vários parágrafos nos permite chegar a tal conclusão.

O *caput* do artigo 3º e os seus incisos limitam o que pode ser tomado como crédito, notadamente através dos “insumos” utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do seu inciso II:

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

⁵ **A) Insumo para PIS/COFINS = legislação IPI**

[Acórdão 203-12.469](#) da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho):

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo “água”, cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

Insumos: buchas de máquina, cadeado, caixa para disjuntor, calço para prensa, peças de reposição, material de segurança, seguros, água, amortização de gastos pré-operacionais, água sanitária, cloro, desinfetante, lâmpadas, tomadas, carimbos, gás, entre outros.

Atividade da empresa: Fabricação de calçados

B) Insumo para PIS/COFINS = legislação IRPJ

[Acórdão nº 3202-00.226](#) da 2ª Turma da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior):

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que **a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.**

Insumos: serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo.

Atividade da empresa: provavelmente fabricação de móveis

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 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 - 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)

Parece-nos, assim, que as despesas incorridas na produção de bens e serviços, em geral, tal como as mercadorias adquiridas para revenda, devem dar direito a créditos de PIS e COFINS para atendimento da sistemática não-cumulativa.

Além disso, outras despesas não diretamente vinculadas às mercadorias adquiridas para revenda, ou não incorridas na produção de bens e serviços, também dão ensejo ao creditamento. Tais gastos são aqueles previstos nos incisos III a X acima transcritos.

Os parágrafos 1º, 2º e 3º, por sua vez, trazem exatamente os **limitadores** a essa possibilidade de tomada de créditos de forma generalizada (lembrando que, em princípio, se a lei quis alcançar a totalidade de receitas, justo que a totalidade de despesas incorridas para se obter tais receitas seja passível de creditamento):

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **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 11.727, de 23 de junho de 2008)

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

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

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:** (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 subsequentes.

Os parágrafos 7º, 8º e 9º trazem critérios para apuração de créditos quando o contribuinte encontra-se sujeito ao recolhimento do PIS e da COFINS nas sistemáticas cumulativa e não-cumulativa, corroborando nosso entendimento de que todas as despesas incorridas para obtenção de receitas, em princípio, com as limitações previstas em lei, devem dar azo ao creditamento.

Referidos dispositivos são explícitos ao apontar que devem dar créditos os **custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas** (por certo as receitas objeto de tributação). Ou seja, não deve haver limitação, salvo as previstas na própria lei:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos **custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas**.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de **custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição**, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - **apropriação direta**, inclusive em relação aos **custos**, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos **custos, despesas e encargos** comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Deveras, se não fosse assim, por que se admitiria o creditamento de todos os **custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas** nas hipóteses de rateio, e, ao

contrário, não se admitiria a tomada de créditos quando a tributação se dá apenas pela sistemática não-cumulativa?

Além disso, ressaltando que o creditamento deve se dar de forma ampla, observando apenas os limites previstos na própria legislação, é de se destacar que tais créditos não se podem limitar aos “custos” de produção, visto que a lei, em diversas passagens (parágrafos 3º, 7º e 8º transcritos acima) dispõe que os “custos, despesas e encargos” dão direito a crédito.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, entendemos que a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei. Não cabe ao intérprete, assim, impor limites além do que a lei já o fez.

Especificamente no caso da empresa Jari Celulose, é certo que o § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 segue a mesma linha dos §§ 7º, 8º e 9º do artigo 3º:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º. (grifos e destaques nossos)

Nesse sentido, portanto, não merece reparo o voto proferido pelo ilustre relator, Conselheiro Walber José da Silva, no caso da Jari Celulose, ao entender que todo e qualquer "custo, despesa ou encargo" vinculado à receita de exportação, desde que legalmente gere crédito, pode ser objeto de pedido de ressarcimento.

Mas não é só isso. Correta a Colenda Turma ao corroborar o entendimento de que 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.

Aliás, vale lembrar que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu, em julgado da relatoria do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, pelo creditamento exatamente de despesas incorridas depois da produção, quais sejam, despesas incorridas com tratamento de efluentes industriais decorrentes do processo produtivo (nesse processo os insumos eram combustíveis, lubrificantes e custos com remoção de resíduos industriais, e a empresa era uma indústria de couros, tapetes, painéis e estofados). Referidas despesas, decerto, são imprescindíveis ao processo produtivo do couro, até mesmo por questões ambientais, mas não são necessárias ao processo produtivo em si.⁶

Portanto, reiteramos que a linha interpretativa a ser adotada deve ser no sentido de que, quanto ao PIS e COFINS não cumulativo e a sistemática de creditamento, se o legislador quis alcançar todas as receitas (com as limitações previstas em lei), justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas (no caso, receitas de exportação) devem ser passíveis de creditamento (respeitadas as limitações previstas em lei).

O critério é relacional entre despesas incorridas e receitas auferidas e tributadas, considerando o processo de produção específico de cada indústria. Isso inclui, no caso, não só os gastos incorridos na produção da celulose, mas também na produção da madeira que lhe servirá de insumo.

Assim, os gastos incorridos com os chamados “insumos dos insumos”, que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira que, no momento seguinte, entrará no processo produtivo da celulose, indubitavelmente devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa. Se assim não fosse, o industrial que produz o seu insumo próprio, no caso a madeira, seria prejudicado e, com isso, seria preferível adquiri-la de terceiros ao invés de produzi-la.

Nesse ponto, vale destacar as seguintes observações de Eduardo Borges expostas no artigo “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose. O Caso das Florestas Próprias”,⁷ que foram certeiras quanto à representatividade da madeira e dos respectivos gastos incorridos na sua produção como insumos, ainda que indiretos, da celulose:

(...)

1.3 A madeira pode ser adquirida pela indústria de celulose e papel, mas também pode ser produzida em florestas próprias – caso objeto do presente estudo. Na produção e obtenção da madeira, são indispensáveis, especialmente, os seguintes insumos:

a) sementes;

⁶ Acórdão nº 9303-01.036 – Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

- b) mudas (que podem ser adquiridas ou produzidas a partir de sementes);
- c) tubetes, bandejas e água para o cultivo de mudas;
- d) hormônios para o desenvolvimento de mudas;
- e) serviço de formação e clonagem de mudas em viveiros;
- f) serviço de preparação da terra;
- g) corretivos de solo;
- h) serviço de plantio de mudas;
- i) adubos, fertilizantes;
- j) defensivos, pesticidas e inseticidas (artificiais ou orgânicos);
- k) serviço de conservação da floresta (capinagem, desgalhamento, etc);
- l) culturas biológicas contra insetos predadores;
- m) serviço de colheita das árvores;
- n) serviço de transporte das árvores.

1.4 Os insumos acima estão intrinsecamente ligados ao insumo 'madeira' que, por sua vez, está intrinsecamente ligado à produção da celulose e do papel, como visto acima. Sendo assim, tais insumos devem ser considerados insumos mediatos da produção da celulose e do papel, como visto acima. E portanto, desde que a receita da sua venda seja tributada pelo PIS e pela COFINS, a sua aquisição pela indústria de celulose e papel ensejará o aproveitamento do crédito de tais contribuições, calculado sobre o valor dos referidos insumos à alíquota aplicável à receita da venda da celulose ou do papel, no mês da aquisição de tais bens.

(...)

Nessa linha de entendimento, nossa única discordância quanto ao voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator no v. acórdão recorrido é quanto ao não creditamento das despesas incorridas a título de *Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal*. Com efeito, no meu entendimento, tais gastos também deveriam ser incluídos no conceito de insumo para fins de creditamento, pois visam a obtenção de insumo melhor e, por consequência, visam também a melhora do processo produtivo da celulose. Todavia, como o recurso especial em análise foi interposto pela Fazenda Nacional, não tendo sido interposto o mesmo recurso pelo contribuinte, não cabe essa discussão no presente julgamento.

No mais, e em linhas gerais, a fundamentação exposta no v. acórdão em análise vai ao encontro do nosso entendimento pessoal, detalhado acima e já exposto anteriormente em plenário no CARF.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda