



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.723583/2010-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-001.429 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 28 de novembro de 2012
Matéria Ressarcimento PIS/PASEP
Recorrente Del Monte Fresh Produce Brasil Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O regime da não cumulatividade do PIS/PASEP admite o desconto de créditos calculados em relação a embalagens (*pallets*, cantoneiras e demais produtos) utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas destinadas ao mercado exterior, uma vez que tais embalagens, necessárias à preservação da carga, se enquadram no conceito de insumo estabelecido pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros José Fernandes do Nascimento e Regis Xavier Holanda, que negavam provimento ao recurso. Declarou voto o conselheiro Regis Xavier Holanda.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Solon Sehn.

Relatório

O presente processo diz respeito a recurso voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da DRJ Fortaleza (fls. 298/301), a qual, por unanimidade de votos, não acolheu os argumentos aduzidos na manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento (PER/DCOMP), no valor de R\$ 57.773,36, relativo ao PIS/PASEP não-cumulativo de competência do terceiro trimestre de 2005. O valor glosado pela unidade preparadora, portanto, o montante envolvido no presente litígio, é de R\$ 21.623,71.

A instância julgadora *a quo* assim descreve os fatos atinentes à presente lide:

Trata-se de processo contendo Pedido de Ressarcimento de crédito correspondente ao Pis/Pasep Não Cumulativo – Mercado Interno, referente ao 3º Trimestre de 2005, totalizando R\$ 57.773,36, formalizado mediante a transmissão do PER/DCOMP de nº 31926.61115.260907.1.1.10-9293, fls. 03/05.

Tendo por substrato Informação Fiscal elaborada pelo Serviço de Fiscalização local, fls. 59/60, por meio de Despacho Decisório, fl. 108, a DRF Fortaleza, reconheceu a título de crédito a quantia de R\$ 36.149,65.

O não reconhecimento integral do direito creditório postulado decorreu de glosas efetuadas relativamente aos valores creditados pelas aquisições de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados em embalagens destinadas ao transporte, conforme consta da planilha I do Relatório Fiscal, no valor de R\$ 21.623,71, efetivadas com base nos fundamentos especificados nos itens subsequentes.

Foi afirmado pela autoridade fiscal responsável pelos procedimentos de diligência, efetivados para fins de apuração do direito creditório em questão, que de acordo com esclarecimentos e fotos apresentados pela empresa, “os pallets e as cantoneiras são utilizados no processo como embalagem, tendo como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, promovendo, assim, uma eficiente movimentação das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os locais destinatários”.

Ante a situação explanada, com base no disposto pelo inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, combinado com o § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e art. 6º do Decreto nº 4.544, de 2002, afirmou a autoridade local que “somente dão direito ao crédito de PIS as embalagens que acondicionam diretamente os produtos. As embalagens que se destinam apenas ao transporte de produtos não geram direito ao crédito do PIS”.

A ciência da decisão deu-se em 11/11/2010, fl. 109/112.

Não satisfeita com o que foi decidido, em 30/11/2010 a pessoa jurídica apresentou Manifestação de Inconformidade, 110/113, vazada nos termos a seguir relatados.

[...]

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo não foram acatados pela primeira instância, tendo a mesma, como já dito, indeferido o pleito conforme ementa do Acórdão correspondente, abaixo transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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.

PALLETS, CANTONEIRAS E DEMAIS PRODUTOS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante a fase de produção, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não gerando, por conseguinte, direito ao crédito.

SUSTENTAÇÃO ORAL. DESCABIMENTO.

Referentemente à primeira instância administrativa, inexistente previsão legal para a autorização da sustentação oral, durante a sessão de julgamento, por parte de representante legal do sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da referida decisão em 06/02/2012 (fls. 151), a interessada, em 01/03/2012 (fls. 152), apresentou o recurso voluntário de fls. 152/171, onde se insurge contra o indeferimento de seu pleito com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, os quais, em síntese, abordam as questões na sequência relatadas:

- a) o acórdão recorrido procurou ratificar as glosas a partir do conceito de insumo objeto da IN 247/02;
- b) também não considerou os *pallets*, cantoneiras e demais produtos como matéria prima ou produto intermediário, tendo, para tanto, diferenciado “embalagem de apresentação” de “embalagem de transporte”, além de se alicerçar na legislação do IPI (artigo 4º da Lei nº 4.502/64), a qual não poderia ser utilizada para fins da não-cumulatividade do PIS/PASEP, posto que enquanto, no IPI, o fato gerador é a industrialização, no PIS/PASEP o fato gerador decorre das receitas provenientes da produção da empresa;
- c) ressalta que sua atividade não se caracteriza como industrialização, mas produção de frutas frescas, sem qualquer beneficiamento;
- d) a diferença entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte só faz sentido para fins de incidência do IPI, e não para fins de ressarcimento do PIS/PASEP;
- e) assevera que a legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos autoriza expressamente o creditamento decorrente de embalagens utilizadas na produção;

f) quanto às embalagens (*pallets*, cantoneiras e demais produtos utilizados no processo produtivo), destaca sua imprescindibilidade para a conservação dos produtos exportados até sua chegada no porto de destino, ressaltando ainda que as mesmas não compõem o ativo imobilizado da empresa, uma vez que não retornam à empresa exportadora, sendo colocadas nos *containers* e entregues aos seus clientes;

g) uma vez que as embalagens são agregadas aos produtos que acondicionam, deveriam as mesmas, portanto, seguir o mesmo tratamento tributário do produto principal;

h) cita soluções de consulta de Superintendências Regionais da Receita Federal, as quais, segundo entende, levariam ao entendimento de que as embalagens classificar-se-iam como produtos intermediários;

i) assevera que a distinção entre “embalagem de apresentação” e “embalagem de transporte”, trazida no acórdão contestado, “*é totalmente descabida, uma vez que o próprio Superior Tribunal de Justiça comunga com o entendimento do CARF quanto a extensão do conceito de insumo para fim (sic) de creditamento de PIS e COFINS*”;

j) a legislação do IPI não poderia ser utilizada para fins da não-cumulatividade do PIS/PASEP, posto que enquanto no IPI o fato gerador é a industrialização, no PIS/PASEP o fato gerador decorre das receitas provenientes da produção da empresa.

Por todo o exposto, requer seja suspensa a exigibilidade dos créditos até o proferimento da decisão definitiva e reformada integralmente a decisão de primeira instância, com a consequente homologação das compensações vinculadas ao processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Como dito, o recurso se restringe a exame de questão de direito relacionada à possibilidade ou não de creditamento do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade em relação a despesas com embalagens (*pallets*, cantoneiras, dentre outros).

Sobre a questão, entendeu a instância recorrida que os gastos efetuados com a aquisição de *pallets*, cantoneiras e demais produtos que o contribuinte emprega para embalar e proteger as frutas comercializadas até o destino final não geram direito creditório, posto que referidos produtos são utilizados apenas para armazenagem, movimentação e transporte dos produtos, se agregando ao produto apenas depois de encerrado o ciclo produtivo.

Com efeito, a legislação pertinente ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS (respectivamente, Leis n^{os} 10.637, de 30/12/2002 e 10.833, de 29/12/2003) autoriza o desconto de créditos apurados com base em

custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das citadas leis ordinárias.

Relevante para a questão em exame o disposto no inciso II do dispositivo retromencionado, que autoriza o desconto de créditos relativos a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]”.

A DRJ Fortaleza, ao examinar o problema, atribuiu a insumo o sentido do termo extraído da legislação do IPI. Esse, aliás, foi o alcance dado ao termo pela própria Receita Federal ao editar as Instruções Normativas nºs 247, de 2002 (relativa ao PIS não-cumulativo) – artigo 66 –, e 404, de 2004 (inerente à COFINS não-cumulativa) – artigo 8º.

Essa questão já foi amplamente discutida neste colegiado, tendo esta Turma, em sessão realizada em outubro de 2012, pacificado o entendimento sobre o alcance do termo “insumo” para fins do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, reproduzo trecho do voto do conselheiro José Fernandes do Nascimento nos autos do processo nº 16366.000288/2009-37 (acórdão nº 3802-001.418, de 23/10/2012), que, por sua vez, se reporta a voto do conselheiro Regis Xavier Holanda proferido em setembro de 2012 (acórdão nº 3802-001.309). Aqui, adoto o entendimento dos i. colegas, abaixo reproduzido:

A divergência de entendimento, a meu ver, decorre da utilização de regimes jurídicos distintos para definir o significado e alcance jurídicos do termo insumo, pois, enquanto a fiscalização adota como referência o regime jurídico próprio do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Recorrente utiliza como referencial o regime jurídico da não cumulatividade que rege a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep.

Assim, por utilizar um referencial jurídico estranho ao regime de cobrança da referida Contribuição, o entendimento esposado pela fiscalização, ao meu ver, discrepa do sentido e alcance jurídico do termo insumo, explicitado no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir transcrito:

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

[...]

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)

[...] (grifos não originais).

A questão foi analisada com brilhantismo pelo i. Conselheiro Regis Xavier Holanda no voto vista que serviu de fundamento para o Acórdão nº 3802-001.309, proferido por esta Turma Especial, na Sessão de 26 de setembro de 2012, de extraio os trechos a seguir reproduzidos:

A interpretação dada pela Receita Federal ao conceito de insumo, no caso de bens assim utilizados na produção ou fabricação de bens ou

produtos destinados à venda, adotou conceito ínsito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – tributo que apresenta contornos normativos – materialidade – distinta da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Com efeito, como já visto, a legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS têm como referencial de incidência (fato gerador e base de cálculo) o faturamento - entendido como o total das **receitas** auferidas pela pessoa jurídica, e o cálculo de créditos está adstrito – parcialmente - a esse mesmo referencial ao se relacionar aos custos de bens e serviços utilizados no processo produtivo da empresa e hábeis a gerar sua **receita** operacional.

Já a legislação do IPI adota como referencial, não a receita, e sim o **produto**, ao estabelecer como fato gerador a sua saída de estabelecimento industrial (ou equiparado) e como base de cálculo o valor dessa operação.

Portanto, enquanto o IPI grava uma operação de industrialização, as referidas contribuições incidem sobre as receitas auferidas pelo sujeito passivo. E não por outro motivo, tais exações apresentam modelos distintos de apuração e apropriação de créditos (regime de débito e crédito no caso do IPI, e o método indireto subtrativo no caso das presentes contribuições).

Dessa forma, a interpretação adotada pela Receita Federal acaba por restringir o conceito de insumo, no caso de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (item a), a apenas uma parcela dos custos de bens utilizados no processo produtivo da empresa - os que sofrem industrialização (as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem).

O escopo da lei, sem dúvidas, é mais abrangente. Não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. As Instruções Normativas em debate trouxeram, portanto, neste específico ponto, restrição ao creditamento de custos de produção não amparada em lei.

Ademais, as referidas Instruções Normativas ao preverem o creditamento relativo a bens **aplicados ou consumidos** na prestação de serviços (item b) dão ensejo à tomada de créditos em uma base maior do que a restringida na primeira hipótese (item a).

Da mesma forma, a previsão de creditamento relativo a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos** na produção ou fabricação do produto (item c) acaba por permitir, em consonância com a base legal, o crédito de custos de produção relativos a serviços que, potencialmente, podem utilizar-se de insumos que não sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação – industrialização.

Assim, referidos normativos deveriam ter adotado para essa primeira hipótese de creditamento de insumos, a mesma técnica redacional utilizada para as outras três hipóteses: a previsão de creditamento relativo aos bens **aplicados ou consumidos** na produção ou fabricação de produtos.

Dessa forma, atento à dicção legal que expressamente remete à utilização do insumo na produção ou fabricação de bens, entendo que devem ser considerados como insumos os bens **utilizados diretamente no processo produtivo** (fabril) da empresa, ainda que não sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o

produto em fabricação - mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva¹.

Noutro giro, a par de conferir à legislação ordinária uma interpretação mais ampla que a dada pelos normativos da Receita Federal (fulcrada na legislação do IPI), também afastou a idéia, a meu ver, data máxima vênua, demasiadamente elástica e sem base legal, de se conferir ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Com efeito, a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa². Se assim tivesse querido o legislador, teria se utilizado de redação outra - e.g., custos e despesas necessários a manutenção da atividade empresarial.

Ainda, tanto é verdade que o conceito de insumo utilizado pelo artigo 3º, II das Leis em estudo não se confunde com o de despesa previsto na legislação do imposto de renda que, acaso assim o fosse e o dispositivo em testilha tivesse tão larga amplitude, restaria desnecessária a remissão expressa às despesas outras previstas nos demais incisos desse mesmo artigo (aluguéis, depreciação de máquinas e equipamentos, energia elétrica e outras).

Com efeito, se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas previstas na legislação do IR, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

Nessa trilha, no Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP nº 1.246.317 (ainda em curso), o Ministro Relator apresentou voto – já acompanhado por outros dois Ministros de um total de cinco - entendendo que o conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva, e também não corresponde exatamente aos conceitos de 'Custos e Despesas Operacionais' utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos³.

Na mesma toada, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em julgamento dos processos fiscais nºs 13053.000112/2005-15 e 13053.000211/2006-72, em 09 de novembro de 2011, também afastou

¹ Assim, podem ser considerados insumos, por exemplo, as partes, peças de reposição e serviços relacionados à manutenção de máquinas e equipamentos industriais utilizados no processo produtivo da empresa quando possuírem tempo de vida útil inferior a 1 (um) ano (Acórdão 3102.01.143) - caso contrário, devem integrar o ativo imobilizado sujeitando-se à depreciação - e também o frete e seguro na aquisição de insumos por integrarem o custo dos mesmos.

² Assim, em termos gerais, por não serem utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, não são considerados insumos nos termos da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativa – art. 3º, II das Leis em estudo, *exempli gratia*, despesas administrativas, serviços de almoxarifado, propaganda e publicidade, despesas com viagens, custos com programa de formação profissional, despesas com assessoria, consultoria e planejamento (Acórdão 3302-00.175), serviços de limpeza – a depender do tipo de atividade empresarial, combustíveis para veículos não utilizados diretamente no processo produtivo (Acórdão 3102-01.143), despesas de comercialização e cobrança (Acórdão 3402-00.259).

³ No caso, se pleiteia o direito de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS advindos da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção e serviços de detetização aplicados no ambiente produtivo de empresa que tem objeto relacionado à indústria alimentícia.

a aplicação da legislação do IPI e do IRPJ na conceituação de insumo previsto na legislação das contribuições em análise.

Dessa forma, há que se conferir ao conceito de insumo previsto pela legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: **são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa**, ainda que – no caso dos bens – não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

*Como bem ressaltado pelo nobre Conselheiro, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep tem como referencial de “incidência (fato gerador e base de cálculo) o faturamento - entendido como o total das **receitas** auferidas pela pessoa jurídica, e o cálculo de créditos está adstrito – parcialmente - a esse mesmo referencial ao se relacionar aos custos de bens e serviços utilizados no processo produtivo da empresa e hábeis a gerar sua **receita operacional**”.*

Com base nesse entendimento, é inevitável a conclusão no sentido de que, no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, todos os bens e serviços que compõem o custo de produção são considerados insumos habilitados a gerar crédito, nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Corroborando ainda com o entendimento aqui esposado, o teor do art. 290, I, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000, de 1999), a seguir transcrito:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I- o custo de aquisição de matérias-primas e **quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção**, observado o disposto no artigo anterior;

[...] (grifos não originais)

Reforça o entendimento supra – no sentido de que não se pode dar ao conceito de insumo o sentido próprio da legislação do IPI – o fato de a legislação inerente ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS também prever creditamento em relação a insumos de serviços, o que, para o IPI, não faz nenhum sentido. Assim, o termo deverá ser tratado especificamente para as contribuições em tela, como já fartamente demonstrado no julgado cujo entendimento adotamos para dirimir a presente lide.

No caso presente, em que a empresa exporta frutas frescas, é incontroverso que referido transporte necessite do adequado acondicionamento da mercadoria a fim de preservar sua integridade até a chegada no porto de destino. Com efeito, de acordo com o relatório fiscal, os *pallets*, as cantoneiras e os demais produtos utilizados para acomodação das caixas de frutas são utilizados no processo como embalagens, tendo como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, promovendo, assim, uma eficiente movimentação das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos *containers*, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os locais de destino.

Portanto, o gasto com tais embalagens, necessárias à preservação da carga, se enquadra no conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, devendo, pois, ser computado na base de cálculo dos créditos do PIS/PASEP não-cumulativo.

Da conclusão nº 2.200-2 de 24/08/2001

Documento assinado digitalmente em 09/01/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 09/01/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 24/01/2013 por REGIS XAVIER HOLAND

A

Impresso em 28/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10380.723583/2010-57
Acórdão n.º **3802-001.429**

S3-TE02
Fl. 178

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso, reconhecendo o direito creditório em relação aos gastos da empresa com embalagens necessárias ao acondicionamento da mercadoria (pallets, cantoneiras, e demais produtos utilizados para acomodação das caixas de frutas), posto que tais produtos se enquadram no conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, devendo, pois, ser computados na base de cálculo dos créditos do PIS/PASEP segundo o regime da não-cumulatividade.

Sala de Sessões, em 28 de novembro de 2012.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

Declaração de Voto

Contribuição para o PIS e COFINS. Regime não-cumulativo. Conceito de insumos

O regime de não cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS encontra seus contornos normativos, em âmbito legal estrito, na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

Inicialmente, restou definido pelo artigo 1º das referidas Leis que essas contribuições têm como **fato gerador o faturamento mensal**, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e como **base de cálculo o valor desse faturamento**⁴.

Já com o objetivo de delinear o regime de incidência não-cumulativa dessas contribuições, o artigo 3º dessas Leis previu um rol taxativo de créditos que podem ser descontados do valor do tributo inicialmente apurado. Vejamos⁵:

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)[\(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#).

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

*II - bens e serviços, utilizados como **insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

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

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

⁴ Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

..... Destaques apostos.

Essa é, portanto, em linhas gerais, a arquitetura legal pensada para dar efetividade ao regime de incidência não-cumulativa das presentes contribuições: o estabelecimento de um rol taxativo de operações aptas a gerar créditos a serem descontados do valor determinado da contribuição.

Dentre essas operações, o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2002, bem como o correspondente preceito da Lei nº 10.833/2003, prevêem o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Daí surge a necessidade de se definir, para fins de creditamento, o que são insumos no regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

A previsão de tomada de créditos inserta no artigo 3º, II, pode ser assim quadripartida:

- a) bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- b) bens utilizados como insumo na prestação de serviços;
- c) serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- d) serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

Neste ponto, muito controversa se estabeleceu no contencioso administrativo e judicial em relação, por enquanto, à situação relacionada à utilização de **bens como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (item a)**.

O nascedouro das discordâncias repousa principalmente na interpretação dada pela Receita Federal a esse dispositivo - especialmente ao item *a* acima indicado - através das Instruções Normativas n°s 247, de 2002, e 404, de 2004. Vejamos, *e.g.*, o primeiro desses normativos:

IN SRF N° 247/02

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5º *Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)”

A interpretação dada pela Receita Federal ao conceito de insumo, no caso de bens assim utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adotou conceito insito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – tributo

que apresenta contornos normativos – materialidade – distinta da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Com efeito, como já visto, a legislação da Contribuição para o PIS e da COFINS têm como referencial de incidência (fato gerador e base de cálculo) o faturamento - entendido como o total das **receitas** auferidas pela pessoa jurídica, e o cálculo de créditos está adstrito – parcialmente – a esse mesmo referencial ao se relacionar aos custos de bens e serviços utilizados no processo produtivo da empresa e hábeis a gerar sua **receita** operacional.

Já a legislação do IPI adota como referencial, não a receita, e sim o **produto**, ao estabelecer como fato gerador a sua saída de estabelecimento industrial (ou equiparado) e como base de cálculo o valor dessa operação.

Portanto, enquanto o IPI grava uma operação de industrialização, as referidas contribuições incidem sobre as receitas auferidas pelo sujeito passivo. E não por outro motivo, tais exações apresentam modelos distintos de apuração e apropriação de créditos (regime de débito e crédito no caso do IPI, e o método indireto subtrativo no caso das presentes contribuições).

Dessa forma, a interpretação adotada pela Receita Federal acaba por restringir o conceito de insumo, no caso de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (item a), a apenas uma parcela dos custos de bens utilizados no processo produtivo da empresa - os que sofram industrialização (as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem).

O escopo da lei, sem dúvidas, é mais abrangente. Não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. As Instruções Normativas em debate trouxeram, portanto, neste específico ponto, restrição ao creditamento de custos de produção não amparada em lei.

Ademais, as referidas Instruções Normativas ao preverem o creditamento relativo a *bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços* (item b) dão ensejo à tomada de créditos em uma base maior do que a restringida na primeira hipótese (item a).

Da mesma forma, a previsão de creditamento relativo a *serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto* (item c) acaba por permitir, em consonância com a base legal, o crédito de custos de produção relativos a serviços que, potencialmente, podem utilizar-se de insumos que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação – industrialização.

Assim, referidos normativos deveriam ter adotado para essa primeira hipótese de creditamento de insumos, a mesma técnica redacional utilizada para as outras três hipóteses: a previsão de creditamento relativo aos *bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos*.

Dessa forma, atento à dicção legal que expressamente remete à utilização do insumo na produção ou fabricação de bens, entendo que devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo (fabril) da empresa, ainda que

não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação - mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva⁶.

Noutro giro, a par de conferir à legislação ordinária uma interpretação mais ampla que a dada pelos normativos da Receita Federal (fulcrada na legislação do IPI), também afastou a idéia, a meu ver, *data máxima vênia*, demasiadamente elástica e sem base legal, de se conferir ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Com efeito, a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na **produção ou fabricação** não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa⁷. Se assim tivesse querido o legislador, teria se utilizado de redação outra - e.g., custos e despesas necessários a manutenção da atividade empresarial.

Ainda, tanto é verdade que o conceito de insumo utilizado pelo artigo 3º, II das Leis em estudo não se confunde com o de despesa previsto na legislação do imposto de renda que, acaso assim o fosse e o dispositivo em testilha tivesse tão larga amplitude, restaria desnecessária a remissão expressa às despesas outras previstas nos demais incisos desse mesmo artigo (aluguéis, depreciação de máquinas e equipamentos, energia elétrica e outras).

Com efeito, se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas previstas na legislação do IR, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

Nessa trilha, no Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP nº 1.246.317 (ainda em curso), o Ministro Relator apresentou voto – já acompanhado por outros dois Ministros de um total de cinco - entendendo que o conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva, e também não corresponde exatamente aos conceitos de ‘Custos e Despesas Operacionais’ utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos⁸.

Na mesma toada, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em julgamento dos processos fiscais nºs 13053.000112/2005-15 e 13053.000211/2006-72, em 09 de novembro de 2011, também afastou a aplicação da legislação do IPI e do IRPJ na conceituação de insumo previsto na legislação das contribuições em análise.

⁶ Assim, podem ser considerados insumos, por exemplo, as partes, peças de reposição e serviços relacionados à manutenção de máquinas e equipamentos industriais utilizados no processo produtivo da empresa quando possuírem tempo de vida útil inferior a 1 (um) ano (Acórdão 3102.01.143) - caso contrário, devem integrar o ativo imobilizado sujeitando-se à depreciação - e também o frete e seguro na aquisição de insumos por integrarem o custo dos mesmos.

⁷ Assim, , em termos gerais, por não serem utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, não são considerados insumos nos termos da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativa – art. 3º, II das Leis em estudo, *exempli gratia*, despesas administrativas, serviços de almoxarifado, propaganda e publicidade, despesas com viagens, custos com programa de formação profissional, despesas com assessoria, consultoria e planejamento (Acórdão 3302-00.175), serviços de limpeza – a depender do tipo de atividade empresarial, combustíveis para veículos não utilizados diretamente no processo produtivo (Acórdão 3102-01.143), despesas de comercialização e cobrança (Acórdão 3402-00.259).

⁸ No caso, se pleiteia o direito de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS advindos da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção e serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo de empresa que tem objeto relacionado à indústria alimentícia.

Dessa forma, há que se conferir ao conceito de insumo previsto pela legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: **são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa**, ainda que – no caso dos bens – não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

***Contribuição para o PIS e COFINS. Regime não-cumulativo. Creditamento.
Despesas com embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias.***

No caso presente, deseja a recorrente ver reconhecido direito creditório relativo a contribuição para o PIS relativamente a despesas de embalagens (*pallets*, cantoneiras e demais produtos) utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas destinadas ao mercado exterior.

De início, diante do sentido próprio a ser conferido ao conceito de insumo previsto pela legislação da contribuição para o PIS e da COFINS (**art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003**), extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: **são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa**, tenho que referidas despesas não se enquadram no referido conceito.

Com efeito, as despesas com embalagens, no caso presente, foram feitas para utilização, não no processo produtivo da empresa, mas em etapa posterior à produção do bem, relacionada ao transporte inerente à fase de comercialização do produto.

Dessa forma, a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na **produção ou fabricação** não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

Portanto, não há previsão legal que admita as despesas com **embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias** para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS uma vez que as mesmas não são aplicadas diretamente durante o processo de industrialização, tratando-se, na verdade, de despesas agregadas em momento posterior à conclusão do processo produtivo, razão pela qual não se qualificam como insumo.

Assim, pelo exposto, voto pelo integral desprovimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda