



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

Processo nº 10925.720686/2012-22
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.478 – 3ª Turma
Sessão de 25 de fevereiro de 2016
Matéria PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS - CONCEITO DE INSUMO, CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO, ALÍQUOTA DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS E JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E BRF S/A (anterior SADIA S.A.)
FAZENDA NACIONAL E BRF S/A (anterior SADIA S.A.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

PIS/COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA.

Após a alteração veiculada pela Lei nº 12.865, de 2013, expressamente interpretativa, indiscutivelmente, os insumos da indústria alimentícia que processem produtos de origem animal classificados Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, adquiridos de não contribuintes farão jus ao crédito presumido no percentual de 60% do que seria apurado em uma operação tributada.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado

digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nos termos do § 4º do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes".

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

REP Provido em Parte e REC Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento parcial aos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo, nos seguintes termos: I) recurso especial da Fazenda Nacional: a) limpeza e desinfecção: por maioria, em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto; b) embalagens utilizadas para transporte: por maioria em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Carlos Alberto Freitas Barreto; c) despesas de períodos anteriores: por maioria, em negar provimento. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; d) serviços de lavagem de uniformes: pelo voto de qualidade, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martinez López; e) percentual de crédito presumido: por unanimidade, em negar provimento; f) juros sobre multa de ofício: por maioria, em dar provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martinez López; e II) recurso especial do sujeito passivo: a) indumentária: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas e Carlos Alberto Freitas Barreto; e b) pallets: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designados para redigir os votos vencedores o Conselheiro Júlio César Alves Ramos em relação às letras "a", "b" e "c" do item I e letra "b" do item II; e o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho em relação à letra "a" do item II.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martinez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte, por meio dos quais se busca a reforma do Acórdão nº 3403-002.470, de 24/09/2013, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

Ementa:

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); e bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA. ABRANGÊNCIA.

Não são classificáveis como despesas com energia elétrica as aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ALUGUEL. ARMAZENAGEM. FRETES. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento da contribuição em relação a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, ou ainda de armazenagem ou fretes, pagos a pessoa física.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIAÇÃO. ATIVO. VEDAÇÃO.

É vedado o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

JUROS DE MORA. SELIC. SÚMULA CARF 4.

Desde 01/04/1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB são devidos, no período de inadimplência, à taxa SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE FUNDAMENTO.

Carece de amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não possui natureza confiscatória.

Naquela assentada, decidiu o Colegiado dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

I - afastar as glosas (e o lançamento correspondente) relativamente a:

- a) materiais de limpeza e desinfecção;
- b) embalagens utilizadas para transporte;
- c) combustíveis;
- d) lubrificantes e graxa;
- e) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos
- f) despesas de energia elétrica de períodos anteriores;
- g) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda de períodos anteriores;
- h) serviços de lavagem de uniformes;

II - corrigir as alíquotas adotadas para o crédito presumido, inclusive em relação aos assegurados na decisão de piso (em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo); e

III - afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional, após expor, no seu sentir, a divergência interpretativa em relação a cada uma das glosas revertidas e da incidência dos juros sobre a multa de ofício pleiteia a manutenção do acórdão de primeira instância em sua integralidade.

Para tanto, inicia sua explanação argumentando que, para efeito da legislação em debate, o enquadramento do dispêndio no conceito jurídico de insumo decorreria da sua aplicação direta no processo produtivo, bem assim que o acórdão recorrido não observara tal conceito, formalizado pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, que definiram como insumos os 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*". Transcreve os dispositivos e defende a vinculação dos agentes da Administração a tais comandos.

Adiante, passa a defender que a análise das leis que disciplinam a cobrança do PIS e da Cofins não-cumulativos já definiriam o escopo dos dispêndios passíveis de gerar créditos, o que afastaria a alegação de que as Instruções Normativas teriam inovado e limitado o "exercício pleno" da não-cumulatividade. Tais atos se limitariam a esclarecer o que a lei em sentido formal já previra. Refuta a pretendida apuração de créditos em todas as despesas operacionais e menciona o REsp nº 1.246.317, em julgamento à época da apresentação do recurso.

Noutro giro, defende que a aplicação de conceitos inerentes ao Imposto de Renda implicariam distorção, máxime se considerado que a diferença entre os regimes de tributação distorceria a neutralidade inerente à não-cumulatividade. Ao permitir que um contribuinte sujeito ao regime não-cumulativo (com alíquotas superiores) apurasse créditos em todas as operações, inclusive as entabuladas com contribuintes sujeitos ao regime cumulativo, estar-se-ia admitindo um crédito em montante superior àquele que onerou a etapa anterior.

Transcreve excerto de voto-condutor do acórdão exarado no processo nº 16707.002127/2005-69.

Acrescenta, ademais, que a essencialidade do gasto, por si só, não é suficiente para seu enquadramento no conceito de insumo. Seria imprescindível estabelecer a relação de pertinência entre o gasto e o processo produtivo. Transcreve excerto do voto-condutor do Acórdão nº 3102-01.143.

Passando a tratar das glosas por espécie, a representante da Fazenda Nacional contesta, inicialmente, a apuração de créditos com relação a gastos com materiais de limpeza e desinfecção (detergente, desinfetante, sabonete e vassoura), admitidos em razão da sua necessidade/essencialidade e, conseqüentemente, segundo defende, em razão de aspectos inerentes ao conceito de despesa operacional, típico da legislação do Imposto de Renda.

Nessa linha, na esteira do que teria sido exposto anteriormente em sua peça recursal, diverge das conclusões do acórdão recorrido, já que tais itens não seriam empregados no processo produtivo. Materiais de limpeza e desinfecção não corresponderiam a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, e, também, não exerceriam ação direta sobre os produtos fabricados. Sua caracterização como insumo só seria admissível se adotada acepção amplíssima, ou seja, como sinônimo de despesa operacional.

Estes mesmos argumentos dariam suporte à manutenção das glosas relativas às despesas de lavagem de uniformes.

Partindo ainda desse mesmo conceito restritivo de insumo, defende a Fazenda Nacional que não deve ser admitido o creditamento relativamente a despesas com embalagens empregadas no transporte nas diversas fases do processo produtivo.

Segundo expõe, apenas as embalagens de apresentação, incorporadas ao produto destinado à venda, cumpririam as condições para enquadramento no conceito de insumo.

Em seguida, passa a PFN a desfiar seus argumentos relativos à impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos relativos à energia elétrica e armazenagem. Segundo aponta, a legislação de regência determinaria que os créditos fossem apurados nos meses em que foram incorrido, independentemente da data em que ocorrera o pagamento.

Acrescenta que se faz necessário promover a segregação dos créditos em razão de que a utilização desses créditos depende do cumprimento de requisitos que só seriam aferíveis dentro do próprio período de apuração.

Sinteticamente: a) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno seriam preferencialmente empregados para desconto da contribuição devida no mês; b) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno seriam empregados para compensação ou ressarcimento no trimestre seguinte; e c) créditos atrelados a receita de exportação deveriam ser empregados para compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Com relação ao cálculo dos créditos presumidos relativos às aquisições de insumos da atividade agroindustrial a pessoas físicas e cooperativas, aduziu a Fazenda

Nacional que, diferentemente do decidido, a alíquota a ser aplicada deverá ser definida em razão do insumo adquirido e não do produto ao qual a contribuinte dá saída. Para análise desde a tramitação da legislação que instituiu o crédito presumido em discussão até os conceitos empregados na legislação.

Finalmente, no que tange à incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, o recurso especial da Fazenda Nacional está concentrado na argumentação de que, a análise sistemática dos dispositivos que instituem a incidência da taxa Selic, em conjunto com os arts. 113, §1º, 139 e 161 do CTN, permitiria concluir que a multa teria a mesma natureza da obrigação principal e, como tal, representaria um crédito tributário, passível de correção nos termos dos artigos considerado inaplicáveis pelo acórdão recorrido.

Cita jurisprudência da CSRF, do Primeiro Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

Deixo de expor as razões recursais relativas ao creditamento com dispêndios com combustíveis (hexano, óleo de xisto e GLP), além de lubrificantes e graxa, pois, nos termos do despacho às fls. 5.001 a 5.007, não foi admitido o recurso quanto a esta matéria.

Regularmente intimada, a contribuinte apresenta suas contrarrazões ao recurso da PGFN e seu recurso especial.

Inicia suas contrarrazões fazendo uma síntese das etapas processuais e dos fatos que, na sua acepção seriam relevantes para a solução do litígio.

Em seguida, passa a discorrer sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, bem assim das alterações constitucionais e legislativas que a instituíram, inclusive a elevação das alíquotas e das restrições legais à tomada de crédito.

Nessa toada, após discorrer ao alegado direito à não-cumulatividade ampla, que representaria uma consequência da constitucionalização da não-cumulatividade das contribuições litigiosas e da sua matriz constitucional, aduz violação ao princípio da legalidade, pela edição de atos normativos que restringiriam o alegado direito. Cita jurisprudência.

Passando às glosas em espécie revertidas pelo acórdão recorrido, discorre sobre a necessidade de se analisar as especificidades do seu processo produtivo, sujeito a diversos controles governamentais que, se descumpridos, conduziram à vedação do exercício de suas atividades. Enumera atos que disporiam sobre esses controles.

Assim, não haveria como deixar de considerar que as despesas inerentes ao cumprimento dessas exigências, determinantes para o exercício da atividade empresarial, representariam um insumo.

Contesta, ainda, a ausência de verificação fiscal com vistas à análise das peculiaridades do processo produtivo e, conseqüentemente, à identificação da pertinência dos insumos glosados.

Passando às contrarrazões acerca das glosas por espécie, inicia sua explanação defendendo a manutenção dos créditos relativos aos dispêndios com a aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, que defende essenciais. Mais uma vez, remete à legislação que disciplina os controles sanitários inerentes a atividade empresarial que desenvolve e

descreve a utilização de cada um dos itens, pontuando, adicionalmente, as obrigações contratuais acerca dos referidos controles. Cita julgados do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu o direito ao crédito sobre esses itens a uma indústria alimentícia, e do CARF, que acolheu os créditos sobre esses mesmos itens no processo produtivo de ração.

Contesta, outrossim, as alegações da PGFN do creditamento com embalagens de transporte, que considera desvinculada da realidade industrial e empresarial da contribuinte.

Segundo aponta, as embalagens em discussão têm como finalidade armazenar a matéria-prima, produtos em elaboração ou acabados. Ademais, ditas embalagens comporiam o produto final, em especial na venda por atacado. Destaca trechos da legislação relativa a controles sanitários que tratam das condições de acondicionamento durante o processo produtivo.

Cita acórdão do CARF que teria reconhecido a apuração de créditos do IPI quando da aquisição de embalagens e etiquetas, sem restrição, o que afastaria a alegação de que, nos termos da legislação que rege esse imposto, apenas embalagens de apresentação fariam jus ao creditamento.

Defende, nessa toada, que a lei não restringiu a apuração de créditos a embalagens de apresentação de modo que não caberia ao intérprete distinguir

Deixo de expor as contrarrazões acerca da manutenção da glosa de combustíveis em razão de que, como mencionado, essa matéria não teve prosseguimento.

Já em seu recurso, após igualmente descrever os fatos que, na sua percepção, diriam respeito ao litígio, além das glosas por espécie e expor os elementos que demonstrariam o necessário dissídio jurisprudencial, a Contribuinte passa a apresentar suas razões recursais.

Inicia seu recurso desafiando quatro premissas que demonstrariam que a abrangência do conceito de insumo divergiria daquela defendida pelo Fisco. Dado que as contribuições litigiosas, diversamente do IPI e do ICMS, oneram o faturamento ou receita, nos termos do regime legal específico, todos os dispêndios que contribuam para o exercício da atividade econômica e, portanto, geradores de receita, deveriam ser admitidos no conceito de insumo, com exceção daqueles expressamente excluídos por lei em sentido formal.

Ademais, repisa as argumentações acerca das peculiaridades de suas atividades e da essencialidade dos insumos glosados.

Passando às glosas por espécie, cabe esclarecer inicialmente que, nos termos do despacho às fls. 5.259 a 5.277, só foi admitido o recurso relativamente ao direito ao crédito sobre dispêndios com aquisição de indumentária e de pallets. Assim, em nome da concisão, deixo de tratar dos argumentos afetos às demais glosas.

Defende a recorrente que os uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados, materiais de uso pessoal, que se convencionou denominar indumentária, representam itens essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva e que, como tal, contribuiriam para a obtenção de receita.

Tratar-se-iam, assim, de instrumentos para o exercício da atividade econômica (e não simplesmente EPIs), indispensáveis para a produção de alimentos aptos ao

consumo humano, livre de contaminações, em observância às determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (Portaria SVS/MS nº 326/1997), conforme seria facilmente constatado, caso o Fisco diligenciasse em seu estabelecimento. Cita jurisprudência.

Com relação aos produtos empregados na movimentação de cargas e embalagens (pallets e etiquetas empregadas na identificação dos pallets), aduz a recorrente que, diferentemente do que concluíra o acórdão recorrido, não se estaria diante de mero instrumento de conveniência, empregado na movimentação de cargas e embalagem, mas de item fundamental para o cumprimento das exigências de higiene e limpeza na fabricação de produtos.

Segundo detalha, os pallets e suas respectivas etiquetas de identificação seriam relevantes na armazenagem e movimentação de matérias-primas, de produtos em elaboração e de produtos industrializados, dentro nas condições de higiene. Detalha as exigências e de que forma se dá a utilização dos itens glosados. Anexa parecer do INT e defende que o tratamento dispensado a caixas e outras embalagens deve igualmente ser aplicado aos pallets. Cita jurisprudência.

Em suas contrarrazões, a PFN, sinteticamente, reitera suas alegações acerca do enquadramento do dispêndio no conceito de insumo, rejeitando a alegação de que não caberia promover esse enquadramento nos moldes da legislação do imposto de renda ou ainda tratar determinado item como insumo exclusivamente em razão das exigência atreladas à atividade econômica da Contribuinte. Defende que o enquadramento decorre da relação direta entre o dispêndio e o processo produtivo.

Assim, partindo da premissa de que, para enquadramento no conceito de insumo, seria necessária a vinculação entre o bem ou serviço e a atividade-fim de empresa, não haveria como admitir o creditamento sobre pallets ou outras despesas de transporte de mercadorias, já que tais itens não seriam empregados em momento posterior à conclusão do processo produtivo.

Pelos mesmos motivos, não caberia admitir o crédito sobre indumentária e outros equipamentos de uso pessoal, ainda que relevantes para o funcionamento da empresa.

Ademais, se admitidos, esses itens deveriam ser computados na proporção da sua depreciação.

Defende, ademais, que a imposição de exigências por parte das autoridades sanitárias, a ser seguida por todas as empresas que exploram a produção de alimentos, transformaria os dispêndios em despesas operacionais.

Finalmente, pugna, na hipótese em que o legislador pretendeu admitir a dedução de despesa com uniformes, o fez expressamente, como é o caso das pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza, conservação e manutenção, que não é o caso da contribuinte.

Nessa toada, restaria evidente que uniformes não representariam um insumo, tanto que, para a sua dedução, foi necessária a sua enumeração pela legislação.

É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado

digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Não vejo reparos a fazer nos exames de admissibilidade. Quanto as matérias admitidas, portanto, o recurso preenche as condições regimentais e, consequentemente, deve ser conhecido.

1 - Demarcação da Matéria Litigiosa

Mantidos os exames de admissibilidade, cumpre a este Colegiado decidir se os seguintes dispêndios estão aptos a gerar créditos do PIS e da Cofins não cumulativos: a) materiais de limpeza e desinfecção; b) embalagens utilizadas para transporte; c) pallets; d) despesas de períodos anteriores; e) serviços de lavagem de uniformes; e f) indumentária.

Cabe ainda decidir qual será a alíquota aplicável no cálculo de crédito presumido pela aquisição de insumos da agroindústria a não contribuintes e se a multa de ofício deve ser corrigida pela taxa Selic.

Tais pontos serão analisados separadamente a seguir.

2 - Glosas por Espécie

2.1 - Preliminarmente - Conceito de Insumo

Antes de passar à análise das glosas, demonstra-se relevante tecer algumas considerações acerca do conceito de insumo, para efeito do cálculo das contribuições litigiosas.

Em primeiro lugar, deve-se ter em mente que previsão contida no § 12 do art. 195 da CF de 1988¹, nada mais fez do que delegar ao legislador ordinário a tarefa de instituir o regime não-cumulativo para as contribuições aqui debatidas, nos moldes previstos nessa mesma legislação. Tanto é assim que, para as contribuições debatidas, definiu-se o critério de "base contra base", ao invés de "imposto contra imposto", fixado constitucionalmente.

Nessa linha, não vejo como, em nome da alegada diretriz constitucional, empreender interpretação que alargue o conceito de insumo para além do inciso II do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637, de 2002 quanto da Lei nº 10.833, de 2003 (original não destacado).

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)

Como é possível perceber, apesar da grande discussão acerca do tema, não há dúvida de que só serão admitidos como insumo, para efeito da lei, os bens que possuam ligação intrínseca com o processo produtivo e, evidentemente, **com o produto propriamente dito**. Com a devida licença, não vejo como confundir tais conceitos com o de atividade empresarial.

Por outro lado, o inciso II do art. 3º, já transcrito acima, ao incluir os combustíveis e lubrificantes, o fez expressamente, deixando claro que, a rigor, tais bens não se inseriram naquele conceito. Se não fosse assim, não seria necessário mencioná-los, já que a lei, como é cediço, não possui palavras inúteis.

De fato, como pontuado pela Segunda Turma de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no AgRg no REsp 1125253 / SC², a inclusão de outros itens que não estejam atrelados ao produto propriamente dito (embalagens de transporte) no conceito de insumo demandaria recurso à interpretação extensiva. Confira-se a sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Tanto é assim, que aquela mesma 2ª Turma, no REsp nº 1.246.317³, seguidas vezes citado pelos que defendem exegese ampliativa, foi categórico ao delimitar essa ampliação, desconsiderando a possibilidade de equiparação à legislação que disciplina no Imposto de Renda. Confira-se o seguinte trecho da sua ementa (original não destacado):

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

Como é possível perceber, não há como aplicar o conceito de insumo para além dos dispêndios relativos ao produto propriamente dito sem estender, ainda que pela busca da *ratio legis*, inserir no texto na norma hipóteses que não foram previstas expressamente.

Neste ponto, peço licença para lembrar que a Constituição de 1988 não previu a pretendida não cumulatividade plena, e que o legislador sempre teve em mente que a desoneração decorrente da não-cumulatividade não poderia representar impacto negativo na arrecadação. Veja-se o excerto seguinte da exposição de motivos da MPV nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003:

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

Não me parece prudente, nesse contexto, em nome da teleologia, estender o conceito de insumo para além do que está previsto na Lei. Independentemente da natureza jurídica dos créditos da não cumulatividade, como é cediço, a exceção deve ser sempre interpretada restritivamente.

Com efeito, há quem defenda, validamente, que a redução dos débitos representa benefício e há quem defenda que tal dedução revela-se um dos aspectos inerentes aos regimes instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas ninguém discorda que o texto precisa ser ampliado para que se incluam outros itens, que não os integrados ao produto em si ou consumidos na sua elaboração.

Registre-se, ademais, por oportuno, que o voto vencedor não foi acompanhado por todos membros daquele Colegiado, valendo destacar o voto-vista (vencido) do Ministro Herman Benjamin:

13. A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI (RE 370.682, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe-165, 19.12.2007).

14. Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, "Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um única regra(conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico" (Teoria geral do direito tributário, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

15. Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver manifestamente excepcioná-lo.

16. O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

17. Tendo os enunciados normativos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 contemplado o termo "insumo", e o legislador deixado de apresentar uma interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

18. Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

Em outra manifestação, a mesma Segunda Turma, no AgRg no REsp 1.429.759/SC⁴, adotou entendimento diverso, validando os conceitos gizados nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004. veja-se sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Precedentes do STJ.

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

4. *A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada no STJ sob pena de usurpação da competência do STF.*

5. *Agravo Regimental não provido.*

Importante destacar, ainda, que a Primeira Turma daquela Corte Superior, analisando a extensão do conceito de insumo, vem adotando posição defendida pelo Fisco, a exemplo do julgamento do RESp nº 1.020.991⁵, igualmente não-unânime. Confirma-se a sua ementa:

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

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

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

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

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

5. *Recurso especial a que se nega provimento.*

Nesse contexto, após analisar os fundamentos que orientaram os arestos, passei a considerar que não se pode fugir do conceito assentado nos atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, máxime quando se verifica que o legislador, quando pretendeu conferir créditos a bens que não seriam empregados diretamente no processo produtivo, tomou o cuidado de enumerá-los nos incisos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Note-se que, por ocasião da redação do voto-vencedor do Acórdão nº 9303-003.154, de 25/11/2014, este Conselheiro fez a seguinte observação:

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que, nesta matéria, já me manifestei de modo diverso do que faço agora, a exemplo do voto condutor do Acórdão nº 9303-01.040, de 23 de agosto de 2010. Naquela sentada, o entendimento era no sentido de que o legislador não quisera restringir o creditamento de PIS e 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. Todavia, esse entendimento, que à época predominava no Superior Tribunal de Justiça, perdeu força e foi suplantado pela nova orientação desse Tribunal, que passou a exigir, como condição para o creditamento dessas contribuições, que os insumos fossem empregados diretamente sobre o produto em fabricação. Para que não pareça dúvida do aqui exposto, veja-se a ementa transcrita abaixo.

Definidas as balizas que orientarão este voto, passa-se à análise das glosas por espécie.

2.2 - Glosas por Espécie

2.2.1 - Material de Limpeza e Desinfecção

Como já apontado, não vejo como considerar incluído no conceito de insumo atividades que, embora imprescindíveis, não estejam diretamente ligadas ao produto elaborado no estabelecimento.

Nesse matiz, não há como enquadrar a desinfecção dos ambientes, inquestionavelmente relevante, mas acessória em relação à produção de alimentos, naquele conceito legal. Não se trata, com efeito, de material empregado diretamente na produção de alimentos, mas destinado a manter o ambiente em que estão sendo produzidos em boas condições.

2.2.2 - Embalagens Utilizadas para Transporte e Pallets

Esta Câmara Superior já teve oportunidade de discutir tema correlato quando enfrentou o Recurso Especial apresentado no processo 11065.000464/2008-43, que foi alvo do Acórdão 9303-003.154⁶, já mencionado anteriormente. Confira-se o seguinte trecho da ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS PELA FROTA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA NO TRANSPORTE DE INSUMOS E DE MÃO-DE-OBRA ENTRE SEUS ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

*Os combustíveis e lubrificantes consumidos por caminhões e automóveis da contribuinte, utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra entre estabelecimentos distintos da sociedade empresária, por não serem aplicados **diretamente** na produção*

ou fabricação bens ou produtos destinados à venda, não geram direito a crédito de PIS e de Cofins.

Embora tenha sido debatida glosa diversa, já que lá se discutiu a apuração de créditos em relação ao combustível e aqui, às embalagens, restou assentado que o transporte, ainda que de insumos ou produtos em elaboração, representa atividade indiretamente ligada ao processo produtivo e, como tal, não faria jus à apuração de créditos.

Noutro giro, tratando-se de produtos acabados, utilização precípua dos bens aqui debatidos, não haveria, com maior razão, fundamento para a apuração de créditos. Por óbvio, não se pode admitir que um bem empregado após o encerramento da produção possa ser considerado como utilizado no processo produtivo.

2.2.3 - Despesas de períodos anteriores

Não vejo como manter a decisão recorrida quanto a admissão dos créditos relativos a energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, além de armazenagem de períodos anteriores, enumerados, respectivamente, nos incisos III, IV e IX do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

A apuração do crédito relativo a tais dispêndios, conforme comando inserido no inciso II do parágrafo 1º desse mesmo artigo, será realizada mensalmente, considerando-se o período no qual o dispêndio foi incorrido. Confirma-se sua redação:

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do artigo 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º. Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que lembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da

contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral).

Por outro lado, como se verifica nas hipóteses em que o dispêndio é empregado, ao mesmo tempo, em operações sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, há que se promover o rateio proporcional dos dispêndios. Como promover tal rateio sem a fixação de critério temporal?

Aliás, levado ao extremo, a aplicação do parágrafo 4º nos moldes defendidos pela contribuinte tornaria o direito a apurar créditos imprescritível.

2.2.4 - Serviços de Lavagem de Uniformes

Na esteira do que já foi debatido adiante, não se vislumbra como se possa considerar os uniformes como insumo. Tais itens só contribuem indiretamente para o processo produtivo.

Reforça essa convicção o fato de que, quando o legislador pretendeu considerar as despesas de uniforme dedutíveis, o fez expressamente, mediante a inovação levada a efeito pela Lei nº 11.898, de 2009, que incluiu o inciso X no art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, assim redigido (destaques editados):

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.

2.2.5 - Indumentária

Os itens genericamente agrupados como indumentária, pelos mesmos motivos tratados no item precedente, não podem ser considerados como insumo, pois igualmente contribuem de forma indireta para a formação do produto final.

Não se está aqui se desconsiderando a obrigatoriedade de tais itens, mas tal obrigatoriedade, como já antecipado, não altera o conceito legal de insumo.

3 - Percentual do Crédito Presumido

Como é cediço, observadas as demais condições, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004⁷, a aquisição de insumos da agroindústria a não contribuintes podem gerar um crédito presumido, correspondente a um percentual do valor devido na operação, caso

⁷ Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

realizada por contribuinte. Nos termos do § 3º desse mesmo artigo⁸, a alíquota apresenta percentuais diferentes, de acordo com o produto.

O grande debate em torno do tema girava em torno da definição dessa alíquota. Havia quem defendesse que deveria ser fixada em razão do insumo adquirido e quem considerasse (como foi o caso do acórdão recorrido) que esse percentual fosse fixado em razão do produto elaborado.

Ocorre que, desde que a Lei nº 12.865, de 2013, entrou em vigor, não há mais espaço para discutir o percentual a ser aplicado pelas indústrias alimentícias que processem produtos de origem animal. Confira-se sua redação:

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013).

O inciso I do § 3º, à época dos fatos, possuía a seguinte redação:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Diante do dispositivo, não me parece haver dúvidas de que a recorrente faz jus ao crédito à alíquota de 60% sobre a aquisição de insumos “boi castrado”, “boi castrado rastreado”, “boi inteiro rastreado”, “boi marruco”, “boi marruco rastreado”, “frango corte p/ abate”, “milho em grão”, “milho em grão – p. afix”, “novilha”, “novilha rastreada”, “peru parceria”, “soja em grão”, “soja em grão – p. afix.”, “soja em grãos desativada”, “suíno geral p/ abate”, “suíno parceria”, “vaca” e “vaca rastreada”, conforme descrito no despacho colacionado à fl. 1.054.

Todos os itens correspondem a produtos de origem animal ou são utilizados na sua alimentação.

Assim, diante do comando veiculado no art. 106, I, do CTN⁹, deve-se aplicar o dispositivo novel retroativamente e ratificar a decisão recorrida quanto a esse ponto.

4 - Juros de mora sobre Multa de Ofício

Sobre esse tema já tive oportunidade de me manifestar algumas vezes, e sempre o fiz no sentido de não conhecer da matéria por não estar ela submetida ao rito do Decreto 70.235/1972, vez que esses acréscimos moratórios são afeitos à execução do acórdão, e, como, tal, não integraria a lide, cujo contorno fora delineado pela impugnação, e, por óbvio, esta não contemplaria tal matéria. Todavia, apesar de ainda continuar a pensar dessa forma,

⁸ § 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

⁹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito.

I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

esse não é o entendimento do Colegiado, que por diversas vezes, entendeu ser competente para enfrentar a matéria. Diante disso, resguardo meu entendimento, e passo a adotar o da maioria, no sentido de admitir essa matéria como sujeita ao rito do PAF.

Passemos agora, ao exame da questão. O Colegiado *a quo* afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir, esse entendimento não merece guarida, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre o crédito tributário não pagos no vencimento, aí incluídos o decorrente de penalidades, conforme demonstrar-se-á linhas abaixo.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do ¹⁰art. 113 do CTN.

A seu turno, o ¹¹art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária), ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, observar-se-á, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no *caput* do ¹²art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse

¹⁰ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹¹ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹² Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a ¹³Hermes ou a uma ¹⁴Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Após algumas manifestações em sentido contrário, a jurisprudência das Turmas Julgadoras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se inclinando no sentido de admitir a incidência da taxa Selic sobre multa de ofício. A título de exemplo, cita-se:

a) Acórdão 9101-000.539:

Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício

Exercício: 1996 a 1998

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso da Fazenda Nacional Provido.

b) Acórdão 1103-001.151:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

¹³ Na Mitologia Grega, Hermes - filho de Zeus e da misteriosa Ninfa Maia (também chamada de Noite)- era considerado como mensageiro ou intérprete da vontade dos deuses do Olympo, deu origem ao termo hermenêutica.

¹⁴ Os gregos davam o nome de Pitonisas a todas as mulheres que tinham a profissão de adivinhas, porque o deus da adivinhação, Apolo, era cognominado de Pítio, quer por haver matado a serpente-dragão Piton, quer por ter estabelecido o seu oráculo em Delfos, cidade primitivamente chamada Pito.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

Como apontado no acórdão, posição com a qual comungo, por força do comando inserido no art. 139, combinado com o §1º do art. 113 do CTN, não há como deixar de considerar que a expressão "crédito tributário" compreenda exclusivamente o tributo ou contribuição que deixou de ser recolhido.

Consequentemente, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional, combinado com o § 3º do art. 61, *caput* e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, caberá correção monetária da multa de ofício, por meio da aplicação da taxa Selic.

Igualmente relevante é a manifestação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, assentada no acórdão que enfrentou o AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR¹⁵, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

5 - Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso da Contribuinte e dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, reformando a decisão recorrida para:

1 - restabelecer as glosas referentes a: a) materiais de limpeza e desinfecção; b) embalagens utilizadas para transporte; c) despesas de períodos anteriores; d) serviços de lavagem de uniformes; e

2 - restabelecer a correção monetária da multa de ofício, mediante aplicação da taxa Selic.

Henrique Pinheiro Torres

¹⁵ MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, julgado em 04/12/2012. Unânime.

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Incumbiu-me o Presidente da difícil missão de redigir o acórdão quanto a matérias agitadas tanto no recurso da Fazenda Nacional quando no do contribuinte.

Mais concretamente, quanto à negativa, decidida por maioria, ao recurso da Fazenda Nacional no tocante a

a) inclusão entre os insumos ensejadores da tomada de créditos para as contribuições PIS e COFINS não cumulativas de

a.1) "materiais de limpeza e desinfecção";

a.2) "embalagens de transporte"

b) "despesas de períodos anteriores"

E quanto aos *pallets*, no que tange ao especial ofertado pelo contribuinte.

Julgo necessário, antes, complementar o relatório do dr. Henrique.

É que o "Relatório de Atividade Fiscal" de fls. 13/18, de elaboração da autoridade fiscal autora do procedimento, informa-nos estarmos tratando aqui de lançamento para exigência do PIS e da COFINS que a fiscalização entendeu não recolhidos. O não recolhimento decorreria de glosas promovidas ao examinar os pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e de COFINS, respectivamente, nos processos de nºs 17972.90790.060607.1.1.08-0304 e 24521.08343.060607.1.1.09-4801, relativos ambos ao primeiro trimestre de 2007, nos quais foram proferidos os despachos decisórios de nºs 1595 e 1596, ambos juntados aos autos (e-fls 5465 e ss).

No referido relatório não há qualquer explicitação dos motivos para as glosas, remetendo-nos ele aos despachos decisórios proferidos nos processos de ressarcimento.

Esse complemento pareceu-me relevante porque, a meu ver, se os créditos que efetivamente examinamos quando do julgamento realizado já o haviam sido e indeferidos naqueles processos, o que parece ser o caso, não seria possível sua rediscussão aqui: neste processo apenas se poderia discutir a incidência das contribuições e dos acréscimos.

É fato, porém, que isso não nos foi esclarecido quando do julgamento realizado, cabendo-me, agora, apenas redigir os pontos em que dissenti do n. relator já acima indicados.

Nos despachos decisórios referidos no relatório de atividade fiscal, lemos, sobre as glosas ainda em discussão:

2.3.1. Aquisições de bens e serviços

2.3.1.1. Aquisições que não se enquadram no conceito de insumo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado

digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis:

(...)

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, a empresa interessada incluiu bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Trata-se, na verdade, de despesas gerais necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito da contribuição para o PIS e da COFINS.

Somente foram enquadrados como insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem de apresentação e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, conforme item 2.1.5 deste Despacho Decisório. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.

Neste sentido, são definidos como insumos os “bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”. Os itens excluídos por não se enquadrarem no conceito de insumo, relacionados em planilha de glosas gravada em mídia digital (CD) e juntada ao dossiê físico, não se agregam aos produtos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo). Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativos.

Também não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipualemente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido.

no dossiê físico. Abaixo, relaciono, dos itens que não se enquadram no conceito de insumo, os motivos das glosas e os principais itens glosados (dentro de cada motivo):

(...)

*b. **Materiais de limpeza / desinfecção:** detergente, desinfetante, sabonete, vassoura;*

c. Produtos para movimentação de cargas/embalagens utilizadas para transporte: pallet,

(...)

Não há, como visto, nenhum detalhamento quanto à forma como são empregados os produtos objeto de controvérsia, resumindo-se a "motivação" a que eles

"(...) não se agregam aos produtos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo). Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativos. Os bens não são aplicados ou consumidos diretamente sobre os produtos finais".

Na análise que empreenderei, portanto, vejo-me obrigado a aceitar como correta a descrição realizada pela própria empresa primeiramente em sua impugnação e repetida em seu recurso voluntário, e que não foi, no ponto, contestada pela decisão de primeiro grau.

Quanto aos materiais de limpeza/desinfecção, diz a defesa:

"(...) Durante o processo produtivo, ainda, existem pontos como pias e materiais para higienização constante, além de pessoas responsáveis na constante limpeza do chão com vassouras, mangueiras e produtos de higiene.

A mais disso, a cada turno, durante o processo produtivo, todas as máquinas e linhas de produção são obrigatoriamente higienizadas e limpas a fim de permitir o início do novo turno, retirando resíduos e riscos de contaminação."

Depreendo, pois, quanto a este item, não haver controvérsia quanto ao seu emprego no processo produtivo sem que haja, porém, contato físico com o produto em elaboração, este que seria o "motivo" da glosa.

No que respeita às embalagens de transporte, tudo o que se tem é também aquilo que consta dos Despachos decisórios já referidos e que se resume a:

(...) Também não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos sem acabamento e rotulagem de função

promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido.

Por que não compõem, nada se diz.

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

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

Mas apenas rejeitar o critério da IN SRF também não nos leva muito longe. Parece igualmente óbvio que permitir a inclusão de toda e qualquer despesa, desde que aceita pela legislação do IRPJ, tampouco está em conformidade com o texto legal, que tanto se esmerou em enunciar as hipóteses ensejadoras.

Por isso, para avançar na fixação de um critério para tal conceito que seja suficientemente flexível para permitir a análise de qualquer item, fixei-me na expressão legal "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação..."¹⁶. Dessa expressão, algumas conclusões se impõem de plano;

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

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

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

Mas uma atenta leitura do §4º do art. 8º da IN 404¹⁷ deixa igualmente claro que a SRF não o pretendeu aplicar aos serviços em qualquer das "pontas". Pretende fazê-lo,

¹⁶ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

¹⁷ § 4º 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;

porém, sempre que se estiver cuidando de "produção ou fabricação", aparentemente tomando as duas expressões como sinônimas. E é aí, a meu ver, que começam os problemas.

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

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

O problema, entretanto, é que o critério do Parecer Normativo CST 65/79 destina-se a definir o que se poderia enquadrar no conceito de "produto intermediário" apenas referido mas não definido no art. 25 da Lei 4.502/64¹⁸. Ou seja, ele não é destinado à definição do que seja insumo, mas do que seja produto intermediário, ou mais precisamente, de qual seria o critério para considerar um bem como **consumido** no processo produtivo.

Sobre esse ponto, peço licença para reproduzir considerações que expendi em julgamento realizado ainda no antigo Conselho de Contribuintes, no já distante ano de 2008¹⁹:

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

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

Para mim, a decisão recorrida não merece reparos. É que, embora lastreada na orientação do Parecer Normativo, a que está vinculada, e com a qual não concordo inteiramente, o que fez foi dar correta aplicação ao princípio da não-

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

¹⁸ Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Documento assinado eletronicamente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/07/2016 por

HENRIQUE PINHEIRO, Julgamento do recurso voluntário nº 147.752, no Processo 10830.000989/2004-74, sessão de agosto de 2008

digitalmente em 14/07/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cumulatividade. Para melhor compreensão, necessário um registro, ainda que breve, da evolução legislativa da matéria.

Como se sabe, a Lei nº 4.502/64, foi a última a regular o extinto Imposto Sobre o Consumo instituído pelo Decreto-lei nº 7.404/45 e transformado no IPI. Na evolução legislativa daquele imposto é que se vai encontrar pela primeira vez tentativa de aplicação do princípio de tributação sobre o valor agregado. Trata-se, como é de sabença geral, da disposição do art. 213 da Lei nº 3.520/58:

Art. 213

...

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

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

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

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

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

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

*Portanto, além das matérias primas, davam direito de abatimento do valor devido as aquisições dos chamados produtos **secundários** e intermediários. Na busca de distinção entre eles, confirmou-se a definição mais ou menos consensual de que produtos intermediários são os que partilham com as matérias primas o caráter de se integrarem fisicamente aos produtos fabricados, delas diferindo apenas pelo fato de já serem produtos prontos, passíveis, assim, de utilização adicional. Já os produtos secundários é que consistiam naqueles **que, embora não se integrando ao produto final, fossem consumidos, total ou parcialmente, no processo de fabricação.***

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

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

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

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

Art. 27. A importância a recolher será:

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Em qualquer hipótese, o direito ao crédito do imposto será condicionado às exigências de escrituração estabelecidas nesta

lei e em seu regulamento, e, quando não exercido na época própria, só poderá sê-lo, cumprida a formalidade do inciso I do art. 76 ou quando o seu valor fôr incluído em reconstituição de escrita, efetuada pela fiscalização.

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

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

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

I - o impôsto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados, compreendidos, entre os primeiros, aqueles que, embora não se integrando no nôvo produto, são consumidos no processo de industrialização;

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

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

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

Pelo primeiro, requer-se que o processo produtivo não se possa completar na ausência daquele “produto intermediário”; pelo segundo, que não sejam eles de uso comum, indiscriminado a todo e qualquer processo industrial. Destarte, o primeiro requisito determinava a exclusão, entre outros, da energia elétrica usada para iluminação, ainda que do ambiente onde se realizasse a produção, que poderia perfeitamente prosseguir sem a sua presença (salvo, talvez, situações muito específicas de

ausência completa de iluminação natural). Também dos combustíveis empregados para acionamento de máquinas e equipamentos (em que também se pode utilizar a eletricidade). Pelo segundo, afastou-se a aplicação ao desgaste de equipamentos físicos (depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos), componentes da estrutura física do estabelecimento, porque comuns a praticamente todo processo industrial.

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

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

Dai, viu-se o Poder Executivo instado a alterar novamente a redação dos decretos regulamentares posteriores, que deixaram de trazer a restrição quanto ao consumo imediato e integral. Essa ausência, então, suscitou a edição do mencionado Parecer Normativo nº 65/79, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, que vincula a possibilidade de crédito ao emprego sobre o produto em elaboração. Trata-se de nova tentativa de dar aplicação aos critérios aceitos no Poder Judiciário²⁰.

²⁰ O que resulta claro nos itens 8 a 10 do citado Parecer Normativo:

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

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

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

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

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

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja,

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

De todo modo, restringindo-se a discussão do presente feito, à energia elétrica, dúvida não tenho de que, de ordinário, ela não pode ser considerada produto intermediário mesmo nessa mais ampla acepção. Há, por certo, situações em que a energia elétrica cumpre aqueles requisitos: trata-se daqueles processos que requerem a separação molecular, via eletrólise, para que o processo possa continuar. Presentes aí a essencialidade e a especificidade, mas também a aplicação sobre o produto em elaboração como requer o Parecer.

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

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

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

Por isso, o “quase ineditismo” deste recurso, a que fiz referência no relatório. Nele se discutem os dois requisitos. Com efeito, aqui se tem um produto que, segundo as disposições do Parecer Normativo, não é matéria prima, produto intermediário nem material de embalagem e que também não sofreu o gravame do

se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

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

imposto. E quanto a esse último aspecto, da forma mais importante, isto é, não está sequer no seu campo de incidência.

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

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

Mas, longe disso, a este último não é dada qualquer definição formal naquela legislação, a começar pela Lei 4.502/64 em que sequer se encontra o vocábulo "insumos". Mesmo nos decretos regulamentares, o que se diz - ou sempre se pode ler - é que aquele conjunto é insumo; nada há sobre a recíproca. Assim, parece-me, mesmo para o legislador do IPI, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem formam um subconjunto do conjunto mais amplo dos insumos. Aliás, de não ser assim, desnecessárias seriam as diversas ressalvas a itens passíveis de enquadramento no conjunto maior. Especialmente, no artigo definidor dos créditos não se precisaria especificar que ele se restringe àquele subconjunto; bastaria autorizá-lo aos "insumos", que seria a mesma coisa.

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

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

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

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

Assim, nesses casos de empreendimentos tipicamente industriais minha única divergência com o critério da IN SRF se prende à exigência de que os insumos tenham contato físico com o produto final, o que já excluiria, de plano, todos os serviços, mas não só. Por ele, também ficariam de fora todos os itens normalmente glosados no IPI embora participantes

efetivos do processo, onde se desgastam, também sem controvérsia, mesmo sem ter "contato" com o produto em elaboração.

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

De fato, esse critério apenas nos leva a uma nova dificuldade, qual seja, a delimitação do grau de necessidade do item em consideração: seria ela estritamente técnica ou também econômica, no sentido acima? A primeira opção nos levaria a ter de nos embrenhar nas minúcias de cada processo produtivo; a segunda, a aceitar praticamente todo e qualquer gasto.

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

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

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

- a) participa efetivamente do processo produtivo?
- b) aí se desgasta em menos de um ano, de modo a não ser ativado?

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

Como já adiantado no início, a aplicação dessas considerações ao caso concreto se vê bastante dificultada pela franciscana pobreza da "descrição dos fatos", obrigatória de todo lançamento, aqui, mesmo que se considerem o Relatório e os despachos decisórios a que o último faz referência.

Tendo sido, entretanto, rejeitadas as reiteradas arguições de nulidade do lançamento e sendo o de que dispomos a essa altura, considereei corretas as descrições constantes das defesas apresentadas (reiteradas em memoriais e sustentação oral) que demonstraram o atendimento à dupla exigência acima referida no que respeita aos materiais de limpeza e desinfecção.

Quanto às embalagens de transporte, não identifico qualquer óbice ao seu aproveitamento mesmo no tocante ao IPI e ainda que se adote o entendimento constante do PN CST 65/79. É que, como já disse, ele apenas se destina à configuração de produto intermediário - por analogia com o conceito de matérias primas - nada tendo a ver com o material de

embalagem. Este é referido na própria legislação do IPI de forma absolutamente genérica, sem qualquer ressalva, a não ser a de que não seja bem do ativo permanente.

Com efeito, sabemos todos, tal distinção é empregada na caracterização como industrialização da atividade de acondicionamento ou reacondicionamento, não sendo sequer cogitada nos capítulos relativos ao creditamento. E se tal distinção não há de ser perquirida no IPI, muito menos razão há para se fazê-lo com respeito às contribuições de que cuidamos.

Rejeitei, por isso, o pleito da Fazenda Nacional quanto aos itens a.1 e a.2 acima indicados, tendo sido acompanhado pela maioria do colegiado.

E não é muito diferente minha motivação para dar provimento ao recurso do contribuinte no que tange aos *pallets*: consoante sua defesa, não contestada em específico no auto, são eles empregados para a movimentação de cargas dentro do estabelecimento, isto é, antes de encerrado o seu processo produtivo com a disponibilização do produto final para venda. É também afirmado que sua vida útil não supera aquela que o mantém no ativo circulante.

O auto de infração nada refere a respeito, não sabendo eu a fonte para a afirmação do n. relator da decisão recorrida em sentido contrário. Registre-se que nem mesmo no despacho decisório apontado no relatório de auditoria se discriminam motivos para tal glosa, que aparece reunida na expressão "Produtos para movimentação de cargas /embalagens utilizadas para transporte: pallet" sem qualquer especificação adicional.

Por fim, quanto ao item relativo às despesas de períodos anteriores, assim disse o despacho decisório:

Há, também, algumas notas fiscais que se referem a despesas de energia elétrica de dezembro/2006 (fls. 159, 161 e 164 do dossiê). Conforme se depreende do excerto legal acima, a despesa de energia elétrica deve ter sido incorrida no mês, ou seja, deve corresponder à energia elétrica utilizada pela empresa, no caso em análise, dentro do 1º trimestre de 2007, e, portanto, despesas anteriores a este período devem ser glosadas. Deve-se, para tanto, observar o mês de faturamento e também a data da leitura do medidor de energia elétrica. Não é relevante a data do pagamento da fatura de energia, e, sim, quando o insumo foi utilizado.

Nessas considerações, aparentemente, omitiu-se a autorização contida no § 4º do art. 3º de ambas as leis: "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes". E como nada mais há como fundamentação, ficamos sem saber se, no entender da autoridade autuante, o contribuinte simplesmente perde o crédito eventualmente não aproveitado no mês correto, ou se, para aproveitá-lo, estaria obrigado a algum procedimento especial.

Tal distinção também está ausente na decisão de primeiro grau, que apenas acrescenta haver uma "vedação legal à apropriação de créditos extemporâneos", sem indicar, no entanto, qual seria o dispositivo legal que a ampara.

Entendo que o dispositivo legal que acima mencionei, ao contrário, constitui autorização expressa ao aproveitamento de créditos em mês distinto daquele a que as despesas

se referem, cumprindo apenas à SRF explicitar os procedimentos a serem cumpridos pelos contribuintes em tal caso. Para tal fim, não me parece relevante distinguir entre a situação em que o contribuinte efetivamente inclui todas as despesas a que tem direito no mês em que incorridas, mas, por qualquer razão, não consegue aproveitar o crédito em sua totalidade, daquela em que, também por qualquer motivo, não inclui no mês correto todas as despesas nele incorridas. O que é fundamental, me parece, é a comprovação de que, num caso como no outro, não esteja havendo aproveitamento em duplicidade.

E com tais considerações, que não diferem em muito das do relator da decisão recorrida, votei pela rejeição do recurso da Fazenda também quanto a este item, tendo sido acompanhado pela maioria.

E essa é a parte do acórdão que me competiu redigir.

Júlio César Alves Ramos

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator Designado

O Colegiado discordou do relator quanto à possibilidade de inclusão dos valores referentes aos custos com indumentárias no cálculo dos créditos das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade.

Essa matéria foi analisada com maestria pela conselheira Nanci Gama, no Acórdão nº 9303.02.819, em 23 de janeiro de 2014, de sorte que peço vênia para reproduzir suas razões de decidir e utilizá-las para fundamentar meu voto vencedor, *verbis*:

(...)

Conforme se infere do relatório, a controvérsia trazida a esta sede especial de julgamento implica examinar se a indumentária, exigência sanitária indispensável para a fabricação de alimentos, pode ser considerada como insumo para uma indústria avícola, de forma que os gastos com a mesma sejam aptos a gerar créditos de PIS.

Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional em seu recurso que a indumentária não pode ser considerada insumo, eis que, o que qualifica um determinado bem como insumo, suscetível de gerar crédito ao contribuinte na sistemática não cumulativa do PIS, é a sua integração ao produto final, em conformidade, segundo o seu entendimento, com o artigo 3º da Lei nº 10.637/2003 e o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, alterada pela IN SRF nº 358/2003.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a "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 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 da pela Lei nº 10.865, de 2004).

Com efeito, coloca-se a questão de saber, diga-se, nada inédita no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, qual o alcance, a extensão, do termo insumo utilizado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, de forma a assegurar o contribuinte o seu abatimento no cálculo do montante devido de PIS, diante do regime da não-cumulatividade de referida exação fiscal.

Antes, porém, de tratarmos diretamente da questão, entendo pertinente lembrar que o PIS, tal como a Cofins, são tributos que recaem sobre a produção de bens serviços, o que é facilmente perceptível em decorrência de sua própria base de cálculo: receita bruta de bens e serviços auferida pelos contribuintes.

Até a edição da Lei nº 10.637/2002, a contribuição ao PIS revestia natureza cumulativa ou "em cascata", mediante a qual o tributo pago incorporava-se ao custo de produção das pessoas jurídicas situadas nas fases subseqüentes do ciclo produtivo, sem que, fosse possível abater o tributo pago nas etapas antecedentes.

Inegável, portanto, que a Lei 10.637/2002, ao introduzir na sistemática da contribuição ao PIS a possibilidade do abatimento de determinados créditos, eliminou ou ao menos abrandou, o caráter então cumulativo de referida contribuição.

A Lei nº 10.637/02 adotou, pelo que se constata do já transcrito art. 3º, o método imposto sobre imposto, fax on fax, ao determinar que, na apuração do tributo devido sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, sejam descontados créditos correspondentes ao valor resultante da aplicação da alíquota a certos dispêndios efetuados pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços e na realização de custos e despesas afetos à realização da receita tributável. E a meu ver são esses dispêndios, esses custos e despesas, utilizados na produção ou fabricação de bens, que encontram-se compreendidos na termo insumo empregado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, e dão a este o seu correto significado.

E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não-cumulativo? Entendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: (...) "créditos calculados em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

regrar os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: O dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela Cofins? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.

A confusão sobre o conceito de insumo empregado no texto da lei que regem o PIS e a Cofins surge com a edição da Instrução Normativa 247/02, na redação da pela IN SRF 358/03, que limitou a extensão do referido termo a interpretação conferida pela legislação do IPI, como se verifica no artigo 66, parágrafo 50, segundo o qual:

"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:

* 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 impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, na medida que o mesmo, inequivocamente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela. Veja-se que nos termos da referida Instrução são insumos, geradores de créditos, tão somente os bens que venham a sofrer "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".

Neste sentido, Marco Aurélio Grecco muito bem expõe, em parecer publicado pela IOB Thomson, ao dizer:

"Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI." *(Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS Coordenador Leandro Paulsen, págs. 101/122, ED. IOB THOMSON)"*

Por oportuno ressalto que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos, na linguagem de Marco Aurélio Grecco, ao pressuposto de fato destas contribuições, receitas, não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto.

Penso, por exemplo, que os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da Cofins, eis que não são indispensáveis para a sua produção. Logo, repito, não acolho a definição de insumo para efeito do PIS e da Cofins, o conceito da legislação do imposto de renda, não obstante referidos dispêndios, eventualmente, poderem também se encontrar inseridos em referida definição.

Feitos esses esclarecimentos, quanto à indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos, tratando-se, portanto, de exigência sanitária que deve obrigatoriamente ser cumprida para viabilizar a fabricação de carnes, não vejo como deixar de considerá-la como insumo inerente à produção da indústria avícola. Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão a quo, "a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme", eis que os uniformes seriam "de livre uso e escolha de modelo pela empresa", enquanto que a indumentária "é de uso obrigatório e

deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público".

Ademais, caso a mesma não seja utilizada, a produção pode ser paralisada por ato do poder público, o que a eleva a categoria de dispêndio indispensável à produção.

Forte nestes argumentos, dou provimento a esse capítulo do recurso para determinar que os custos com as indumentárias, exigência da vigilância sanitária, sejam adicionados no cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

Gilson Macedo Rosenberg Filho