



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

Processo nº 11065.101083/2008-81
Recurso nº 876.389 Voluntário
Acórdão nº **3101-01.046 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria PIS/Pasep não-cumulativo (ressarcimento)
Recorrente INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA.
REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

No regime da não-cumulatividade, a base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não constitui receita.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

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

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento quanto à cessão onerosa de créditos do ICMS.



2009, da alteração introduzida no artigo 1º, § 3º, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pelo artigo 17 da Lei 11.945, de 4 de junho de 2009 ^[16], resultado da conversão da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Quanto às glosas de créditos relativos a combustíveis utilizados nas atividades empresariais e a despesas incorridas na remoção de resíduos industriais, adoto e transcrevo o voto condutor do Acórdão CSRF 9303-01.035, de 23 de agosto de 2010, da lavra do nobre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

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

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cotins não cumulativos.

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

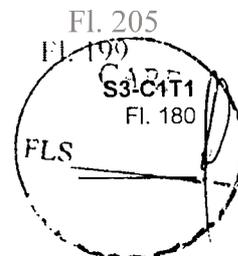
Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria, seria a confirmação da decisão recorrida.

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

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

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse

¹⁶ A Lei 11.945, de 4 de junho de 2009, é resultado da conversão da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.



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

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

I - *omissis*

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;

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

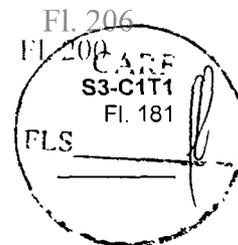
V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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



Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem com as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do tributo os valores provenientes de cessão onerosa de créditos do ICMS e reverter a glosa dos créditos relativos a combustíveis utilizados nas atividades empresariais e a despesas incorridas na remoção de resíduos industriais.

Tarásio Campelo Borges



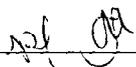
MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção 1ª Câmara

Processo nº : 11065.101083/2008-81
Recorrente : INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do Acórdão 3101-01.046.

Brasília, 16 de agosto de 2012.

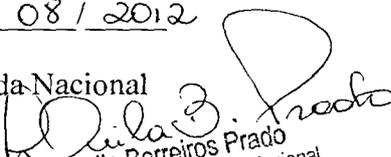


Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
() Com Recurso Especial
() Com Embargos de Declaração

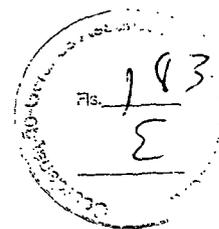
Data da ciência: 28 / 08 / 2012

Procurador(a) da Fazenda Nacional


Leila Barreiros Prado
Procuradora da Fazenda Nacional

MINISTERIO DA FAZENDA
SISTEMA COMUNICACAO E PROTOCOLO - COMPROT
RELACAO DE MOVIMENTACAO - RM

Nº 25608
RELACAO: 25608
DATA 17/08/2012
MOV.:



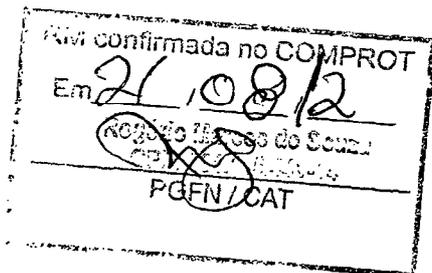
() Malote () R. Postal: _____

ORGAO ORIGEM : 01.15169-0 CARF-MF-DF
ORGAO DESTINO : 01.37491-5 PGFN-COCAT-DF

RESPONSAVEL PELA EMISSAO	MATRICULA/CPF	ASSINATURA
MARIA UMBELINA	152.345.331-15	

NºPROCESSO	SEQ.	VOLUME	PROC. JUNTADO
11065.003183/2008-42	0007	0001	
11065.101083/2008-81	0007	0001	
11330.001077/2007-66	0007	0001	
11065.101518/2008-97	0007	0001	
11065.101519/2008-31	0007	0001	
11065.101084/2008-25	0007	0002	

Recebi em 21-08-12



*Mozar Guido de Mattos
STATE - 1733521*

3º Secão

RESPONSAVEL PELA RECEPCAO	MATRICULA/CPF	ASSINATURA
_____	_____	_____

DATA RECEBIMENTO: __/__/__ CARIMBO:

DOCUMENTO EMITIDO PELO COMPROT EM 17/08/2012 AS 17:29 IMPRESSO EM 17/08/2012



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

**ILMO. SR. PRESIDENTE DA PRIMEIRA CÂMARA DA TERCEIRA SEÇÃO DO
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.**

Recebido em 31/8/12
[Assinatura]

PROCESSO Nº 11065.101083/2008-81
RECORRENTE: UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
RECORRIDO: INDUSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.

A **FAZENDA NACIONAL**, por seu procurador infrafirmado, com fundamento no art. 67, do Anexo II, da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprova o Regimento Interno do CARF, vem interpor **RECURSO ESPECIAL** contra o r. acórdão de fls., proferido por esta colenda Câmara no processo administrativo em epígrafe, requerendo seu regular processamento e posterior remessa à egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pede deferimento.

Brasília, 28 de agosto de 2012.

[Assinatura]
LEILA BARREIROS PRADO
Procurador da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL

**Colenda câmara superior de recursos fiscais
E. Conselheiros,**

SÍNTESE DOS FATOS E CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo, apurado no 1º trimestre de 2008.

A DRJ de origem negou o crédito pleiteado pela interessada, julgando improcedente a manifestação de inconformidade.

Inconformada com a referida decisão, a contribuinte interpôs o recurso voluntário, ao qual foi dado provimento pelo acórdão recorrido, para determinar a exclusão da base de cálculo os valores referentes ao ICMS transferidos para terceiros, bem como para reverter a glosa dos créditos relativos aos combustíveis utilizados nas atividades empresariais e as despesas incorridas na remoção de resíduos industriais.

Nesse contexto, com a devida vênia, não obstante a argumentação do r. voto-condutor, o aresto merece reforma parcial, pois incorreu em equívoco de interpretação, não concedendo à legislação de regência a melhor aplicação.

1) Cabimento do Recurso Especial quanto aos créditos de ICMS cedidos a terceiros

O acórdão vergastado, ao afastar da tributação da COFINS os créditos de ICMS cedidos, por não considerá-los como receita, diverge da jurisprudência do Conselho de Contribuintes que reconhece a natureza de receita aos valores obtidos com a cessão de ICMS a terceiros.

Ao contrário do que concluído pelo acórdão ora recorrido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece a natureza de receita dos valores obtidos com a cessão de ICMS a terceiros. Confira-se a integralidade da ementa do acórdão paradigma nº 3301-00230:

Acórdão nº 3301-00.230



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005.

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS

A realização dos créditos do ICMS, mediante o pagamento em dinheiro e/ ou em mercadorias, matérias-prima e insumos empregados na industrialização de produtos vendidos pela cedente, está sujeita a incidência do PIS nos termos da legislação tributária vigente

CRÉDITOS. RESSARCIMENTO

O ressarcimento de saldo credor de contribuição para o PIS, apurado no trimestre e não utilizado na compensação de outros tributos, depende da certeza e liquidez do valor reclamado.

Recurso Voluntário Negado.”

Com efeito, o entendimento defendido pela Fazenda Nacional foi adotado pela Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF, **em julgamento realizado em 14 de agosto de 2009, que reconheceu expressamente a natureza de receita dos valores advindos da cessão de créditos de ICMS a terceiros, implicando na necessidade de tributação, pelo PIS não cumulativo, das aludidas quantias.** Ficou assim consignado no voto condutor do referido julgamento:

“Ao contrário do entendimento da recorrente, a cessão de créditos de ICMS para terceiros constitui receitas, inclusive tais cessões são feitas mediante a emissão de nota fiscal fatura.(...)

(...)

Cabe, ainda, ressaltar que, na modalidade de PIS não-cumulativo, como no presente caso, o contribuinte ao adquirir mercadorias para revenda e/ ou matérias-prima e outros produtos empregados no processo de industrialização de seus produtos, se credita do ICMS neles embutidos, inclusive sobre a parcela correspondente a esse imposto.

Dessa forma, se o montante auferido na alienação dos produtos, inclusive do crédito do ICMS apurado e cedido e/ ou alienado a terceiros, não sofresse tributação estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal. (grifo nosso)

Diante da leitura do acórdão paradigma, torna-se indubitável a divergência em relação ao acórdão proferido pelo Colegiado *a quo*: enquanto o acórdão recorrido entende que não devem ser incluídos na base de cálculo do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

PIS/COFINS os valores referentes à cessão de créditos de ICMS a terceiros, o acórdão paradigma conclui que a realização dos créditos do ICMS, mediante o pagamento em dinheiro e/ ou em mercadorias, matérias-primas e insumos empregados na industrialização de produtos vendidos pela cedente, está sujeita a incidência de PIS/COFINS nos termos da legislação tributária vigente.

No mesmo sentido, decidiu o **acórdão de nº 2201-00.165**, proferido pela Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, em julgamento realizado em 07 de maio de 2009, o qual, a despeito de ter dado provimento parcial ao recurso voluntário em observância a questões processuais que não interessam ao caso em questão, reconheceu expressamente a natureza de receita dos valores advindos da cessão de créditos de ICMS a terceiros, implicando na necessidade de tributação, pela COFINS não cumulativa, das aludidas quantias. Eis a ementa do r. julgado:

Acórdão nº 2201-00.165

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CALCULO DOS DÉBITOS. DIFERENÇA A EXIGIR. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores de transferências de créditos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam subtraídas do montante a ressarcir. Em tal hipótese, para a exigência das Contribuições carece seja efetuado lançamento de ofício.

RESSARCIMENTO. COFINS NÃO-CUMULATIVA. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.

Ao ressarcimento não se aplicam os juros Selic, inconfundível que é com a restituição ou compensação, sendo que no caso do PIS e COFINS não-cumulativos os arts. 13 e 15, VI; da Lei nº 10833/2003, vedam expressamente tal aplicação.

Recurso provido em parte.”

Com efeito, ficou assim consignado no voto condutor do referido julgamento:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

“À luz do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003, entendo que os valores recebidos pela transferência de créditos de ICMS a terceiro são tributados pelo COFINS e pela COFINS. Como a base de cálculo é receita auferida, se houver deságio será inferior ao montante dos créditos transferidos.”

Dessa forma, estando prequestionada a matéria e demonstrada a contrariedade à legislação em vigor, bem como a divergência entre o aresto recorrido e os paradigmas invocados, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial nessa parte, consoante o disposto nos arts. 64, II e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009.

2) Cabimento do Recurso Especial quanto ao afastamento da glosa de créditos relativos aos combustíveis e relativos às despesas incorridas na remoção de resíduos

Em relação aos créditos com combustíveis e com despesas incorridas na remoção de resíduos, a divergência está materializada no **Acórdão 203-12.448**, o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, decide que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à COFINS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, adotando-se no contexto da não-cumulatividade da COFINS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.

Cabe transcrever a ementa do seguinte acórdão paradigma nº. **203-12.448**:

*Número do Recurso: 137823
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 13855.001586/2003-71
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Recorrente: CALÇADOS SAMELLO S/A
Recorrida/Interessado: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Data da Sessão: 17/10/2007 09:00:00
Relator: Antonio Bezerra Neto
Decisão: ACÓRDÃO 203-12448
Resultado: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Texto da Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese em primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos' a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos', no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2003

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consomem durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

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

Recurso negado."

Mister ainda colacionar parte do inteiro teor do acórdão paradigma, em que resta clara a posição da Câmara de entender a sistemática de apuração de créditos do PIS não-cumulativo. Nos termos do **acórdão paradigma**, a legislação que melhor conceitua insumos é a de IPI, sendo esta conceituação de insumos aplicada ao PIS/COFINS. Para melhor compreensão da divergência, vejamos: 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

“O termo ‘insumo’ não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados no seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumo” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.” (grifos nossos)

Como a sistemática de conceito de insumos para o PIS/COFINS não-cumulativos é a mesma aplicada ao IPI, tem-se que, para considerar os bens como insumos, faz-se necessário o emprego destes diretamente na fabricação de produtos destinados à venda, e, nos termos do acima exposto, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

À luz da **fundamentação** contida no acórdão paradigma, as aquisições dos fertilizantes, não são despesas que dão origem a concessão de crédito para a COFINS não-cumulativa, quanto para o IPI, tendo em vista a **não caracterização como insumo, questão nuclear.**

Segundo as técnicas hermenêuticas lógica e teleológica, a tese da definição de “insumo” é buscada na sua origem, qual seja, na legislação do IPI, sendo que nesta não são considerados insumos os bens que não são utilizados *diretamente* na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Nessa linha, não serão insumos para gerar créditos de COFINS os bens ora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

controvertidos, já que não aplicados *diretamente* na produção ou fabricação do produto final, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03. Esta é a melhor interpretação sobre o tema, ao utilizar raciocínio lógico para a análise metódica da norma em toda a sua extensão, desvendando seu sentido e alcance (técnica *lógica* de hermenêutica), bem como, analisando a norma tomando como parâmetro a sua finalidade (técnica *teleológica ou finalística* de hermenêutica), sendo tais métodos de interpretação das normas instrumentos teóricos à disposição do aplicador do direito.¹

Não é só.

Para especifica a divergência em relação aos créditos de insumos com combustíveis supostamente utilizados nas atividades da contribuinte, em sentido diametralmente oposto, o acórdão nº 3801-00.470, o qual também trata do conceito de insumos para fins de créditos da COFINS e do PIS/PASEP. A Primeira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF, julgando processo similar ao presente, decidiu que despesas no transporte de bens não integram o conceito de insumos, não gerando, portanto, direito a crédito, de acordo com a sistemática da não cumulatividade da COFINS e do PIS.

Confira-se a ementa do **acórdão paradigma nº 3801-00.470**:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

PIS NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do Pis/Pasep,

PIS NÃO-CUMULATIVO, DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS COMO INSUMO. CABIMENTO, A despesa com combustível, desde que utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, poderá ser usada no cálculo do crédito a ser descontado na apuração do Pis Não-Cumulativo.

¹ VIEIRA, Luiz Alberto de Almeida. A lei de introdução do Código Civil como Superposição Normativa ao Código Civil. Fortaleza: Realce Editora, 2009, fls. 66/67.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS,

O controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (d. n.)

Transcreve-se o trecho do voto condutor pertinente ao presente caso:

(...)

É meu pensar que o termo "insumos", no contexto do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, se refere àqueles bens e serviços que estão relacionados diretamente com a produção ou fabricação de outros bens ou produtos destinados à venda ou da prestação de serviços.

Significa dizer que deve existir um vínculo entre os insumos e seu emprego na produção de um bem ou na prestação de um serviço. Somente dessa forma é que o valor dispendido pode ser usado como crédito na sistemática de apuração do Pis/Pasep não cumulativo.

Portanto, para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração do Pis/Pasep não-cumulativo, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico. A conclusão é a mesma quando se trata de prestação de serviço. No caso presente, a partir da descrição, pela recorrente, da atuação dos insumos não considerados pelo fisco na composição do valor do Pis/Pasep não-cumulativo relativo a julho/2004, acima referidos, no processo produtivo da empresa, fica evidente, segundo a legislação acima colacionada, que o serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem, serviço de locação, fornecimento de jantar, serviço de decapeamento, serviço de lavra, serviço de transporte, serviço especializado de vigilância, serviço de melhorias de estradas, gasolina comum e óleo diesel não se tratam de matéria-prima ou material de embalagem e nem preenchem os requisitos para serem considerados como produtos intermediários.

Quanto ao alargamento do sentido do termo "insumos" que a recorrente quer imprimir, é meu pensar que o mesmo não pode prosperar.

O acolhimento pela legislação pátria do princípio da não-cumulatividade para o Pis/Pasep, não significa que todos os custos e as despesas da empresa, pertencendo ou não ao processo produtivo ou a prestação de serviço, podem gerar créditos, sem nenhuma limitação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

(...) Se o conceito de "insumos" de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, abarcasse todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda e na prestação de serviços, não faria sentido o legislador listar um conjunto detalhado de despesas e/ou custos passíveis de gerar créditos.

Dessa forma, estando prequestionada a matéria e demonstrada a contrariedade à legislação em vigor, bem como a divergência entre o aresto recorrido e os diversos paradigmas invocados, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO
PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CESSÃO DE CRÉDITOS ICMS

Questão relevante neste litígio é precisar se há um conceito de receita próprio no direito privado e no direito tributário. Por isso, faz-se mister um breve histórico. Tal conceito ingressou no direito pátrio por meio do Código Comercial que, em seu art. 503, *verbis*:

"Art. 503 - O segundo livro será da - Receita e Despesa da Embarcação; e nele, debaixo de competentes títulos, se lançará, em forma de contas correntes, tudo quanto o capitão receber e despender respectivamente à embarcação; abrindo-se assento a cada um dos indivíduos da tripulação, com declaração de seus vencimentos, e de qualquer ônus a que se achem obrigados, e a cargo do que receberem por conta de suas soldadas."

Por esta regra, percebe-se a universalidade do conceito de receita já em seus primórdios, segundo ensinamento de Fernando Neto Boiteaux². O Código Civil de 1916, por seu turno, não estabelece, explícita ou implicitamente, um conceito de "receita". Já o Estatuto Civilista de 2002 somente se refere a "receita" no art. 1.348, VI, *litteris*:

"Art. 1.348. Compete ao síndico:

[...]

VI - elaborar o orçamento da receita e da despesa relativa a cada ano;





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Novamente, não há qualquer restrição à abrangência do sentido de “receita” do direito privado. Informa o nobre parecerista que “se há um conceito de receita no direito privado, este conceito é de totalidade dos recebimentos, não importando a que título, o que remonta ao Código Comercial de 1850”.³

O Decreto-Lei nº 5.844/1943, tratando de cobrança e fiscalização do imposto de renda, adotou o conceito amplo do Direito Comercial, pois os §1º e §2º do art. 40 definiam:

“Art. 40. [...]

§1º - Constitui receita bruta a soma das operações, realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço de serviços prestados.

§2º - Incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.”

Dessa forma, conclui o referido professor que, há mais de sessenta anos atrás, já se determinou em Direito Tributário o conceito de “receita” mais aberto e de maior alcance do que o fez a Lei nº 9.718/1998.

Em período mais recente, o parágrafo 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/1976 determina:

“§1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”*

Assim, conclui-se que a própria lei societária também não restringiu tal conceito, pois da simples leitura da alínea “a” supra, constata-se que as receitas devem ser computadas, independentemente de realização em moeda.

Neste sentido, por oportuno, é de ser transcrito o disposto na Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 937/2004.

³ Ob. cit., p. 167.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.807, de 1999 (nas reedições, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), que, ao tratar da contribuição para o PIS/PASEP/COFINS, assim dispôs:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 93, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001);

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.”

Importa destacar ainda os artigos 10 e 22 do Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamentou a contribuição para o PIS/PASEP/COFINS devida pelas pessoas jurídicas em geral:

“Art. 10 - As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar n.º 70, de 1991, art. 1º, Lei n.º 9.701, de 1998, art. 1º, Lei n.º 9.715, de 1998, art. 2º, Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

§ 1º - Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 2º - Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I - considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira; e

II - a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

§ 3º - Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

§ 4º - A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

(...)

Art. 22 - Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 3º):

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

VII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ 1º - Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

§ 2º - Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes."

Sobreveio, então, já sob a égide da nova redação do artigo 195, da Constituição de 1988, conferida pela Emenda Constitucional nº 20, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e, posteriormente, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, ao instituir a incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, definiram a base de cálculo destas contribuições, nos mesmos termos constante da Lei nº 9.718, de 1998. Veja-se:

LEI Nº 10.833/2003

"Art. 1º A contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, **tem como fato gerador o faturamento mensal**, assim entendido **o total das receitas auferidas** pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.

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

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

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda **que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Os custos e despesas em relação aos quais poderá a pessoa jurídica descontar créditos estão previstos taxativamente no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Confira-se:

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

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

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

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

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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

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

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

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

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

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

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*
III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei."

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, o PIS e COFINS têm como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas pela legislação de regência.

É possível concluir, então, que, pela verificação da legislação antes fixada, a cessão de créditos de ICMS a outras pessoas jurídicas deve integrar a base de cálculo da COFINS, mormente porque aquela normatização não previa, à época do período de apuração a que se referem os créditos apurados pelo contribuinte (2008) de forma expressa, hipóteses de exclusão, isenção, não incidência ou qualquer outra forma de não integração à base de cálculo daquelas contribuições de tais operações.

Por outras palavras, pode-se dizer que as operações praticadas pela empresa devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS, eis que aquela, nos termos da legislação de regência, é constituída pelo faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, a qual equivale à totalidade das receitas auferidas pela empresa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada.

Não havia, pois, na legislação de regência da época nenhum dispositivo que permita qualquer exclusão de base de cálculo para a hipótese pretendida. Quisesse a lei contemplar essa espécie de empresa com o direito a exclusão em questão, o teria feito de forma expressa.

Ora, o procedimento da empresa em epígrafe é excluir valores da base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS, sem previsão legal. Isso não é possível, pois está em desconformidade com nosso ordenamento jurídico, que atribui somente ao legislador o poder de determinar a exclusão de valores da base de cálculo de tributo, conforme preceitua o § 6º do art. 150 da Constituição Federal:

"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.”

Veja-se a respeito a lição de Carlos Maximiliano:

*“Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos e taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento e da arrecadação, assim como quaisquer outras circunstâncias referentes a incidência e à cobrança. **Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhe restringir ou dilatar o sentido.** Muito se aproximam das penais, quanto a exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.*

Também no campo do Direito Fiscal se observa, com as reservas já enunciadas, o brocardo célebre – In dubio pro reo, ou o seu semelhante – In dubio contra fiscum: ‘na dúvida, contra o fisco’.

(...)

O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos.⁴ [destacou-se]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Para a aferição da amplitude conferida a essa regra, deve-se ter em conta primeiramente que, segundo Carlos Maximiliano⁵, o Direito Tributário apresenta duas facetas no que concerne à interpretação estrita de suas normas: a) o próprio direito de imposição de tributos é excepcional, uma vez que afeta o livre exercício dos direitos patrimoniais; vige o princípio da legalidade estrita, segundo o qual a incidência atinge apenas os fatos taxativamente previstos na hipótese normativa, vedadas, portanto, a analogia e a presunção de que o poder tributante visou a incidência; b) por outro lado, a disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações, também deve ser de interpretação estrita; agora, porém, a incidência milita a favor do Fisco, não se presumindo o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema.

Nesse mesmo sentido é a prescrição do artigo 111, do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que dispunha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Nesse sentido, cumpre gizar o que prescreve a Solução de Consulta Interna Cosit nº 48, de 30/12/2004. *In verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Cessão de Créditos do ICMS (Tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins)
CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO - Os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, do IRPJ e da CSLL.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; 25 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; 36, 41 e 49 da Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997 e art. 4º da Instrução Normativa nº 355, de 29 de agosto de 2003.

(...)

⁵ Ob. cit., p.333.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

11. (...) Neste contexto, a incidência ou não das contribuições sobre a cessão de crédito do ICMS, está a depender da resposta a uma última pergunta: **o resultado obtido nestas operações constitui-se, lato sensu, em receita?**

12. No esforço para elucidar esta questão revela-se de grande valia analisar com detalhe o que acontece em uma operação de compra e posterior venda envolvendo produtos sujeitos à incidência do ICMS.

13. Na visão mais usual do mecanismo de incidência daquele tributo estadual, diz-se que o imposto embutido no preço de uma dada mercadoria gera crédito cujo destino será abater o montante do imposto apurado nas operações de venda que vierem a ser realizadas mais tarde pelo contribuinte. Daí vem a conclusão apressada: o valor do crédito de ICMS não foi tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, eis que, usando o linguajar contábil, não transitou por nenhuma conta de receita.

14. Entretanto, olhando a mesma operação por outro prisma, chega-se a conclusão diversa, mais afinada com a verdade dos fatos. Ao realizar-se a aquisição de certo produto sujeito à incidência do ICMS, está-se, na verdade, efetuando duas operações: a compra da mercadoria propriamente dita e a compra do crédito de imposto inerente àquele produto.

15. Posteriormente, ao realizar-se a venda da citada mercadoria acaba-se por vender, também, aquele crédito anteriormente adquirido, normalmente complementado por outra parcela de crédito referente ao acréscimo no preço de revenda. Somente sobre este valor agregado o contribuinte deverá recolher o imposto para, por assim dizer, "integralizar" o crédito que está vendendo. Portanto, o crédito de ICMS originalmente adquirido na operação de compra é vendido de forma conjunta com a mercadoria que lhe deu origem, compondo a receita obtida e, conseqüentemente, sofrendo incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Isto ocorre mesmo na hipótese de esse valor não transitar por conta de receita, eis que, como já mencionado, é irrelevante, para fins de apuração do faturamento, a denominação ou classificação contábil das receitas auferidas.

16. Sendo assim, não há por que dispensar tratamento tributário diferenciado na hipótese de o contribuinte optar por alienar isoladamente o crédito de ICMS a terceiro. Seja qual for o motivo que ensejou a cessão do crédito, v.g., decisão gerencial ou excessos resultantes de saídas por vendas para o exterior, a receita auferida na cessão daquele direito encontra-se no campo de incidência das contribuições.

17. Em reforço a este entendimento, veja-se o que acontece especificamente **na modalidade de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

e da Cofins. Como regra, ao adquirir determinado produto para revenda, o contribuinte apura créditos dessas contribuições, inclusive sobre a parcela do valor referente ao crédito de ICMS.

18. *Ora, se o montante auferido na alienação deste crédito a terceiro não sofresse tributação, estar-se-ia proporcionando ao contribuinte benefício sem amparo legal. Ou seja, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda apenas restabelece o equilíbrio tributário.* [destacou-se]

De forma sintética, deve-se assentar que a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade da Federação, o do cedido.

Trata-se de alienação de direitos, entendendo-se que o montante auferido pelo contribuinte na alienação/cessão do direito é receita que deve ser considerada na base de cálculo da contribuição para o PIS.

Portanto, verificando-se que a espécie de operação praticada pela empresa – transferência de créditos de ICMS a terceiros com a finalidade de recebimento de vantagens patrimoniais (insumos) – não se encontra listada como causa de exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS, se deve concluir pela correção da glosa efetuado na compensação pretendida pela contribuinte.

CRÉDITOS DA REMOÇÃO DE RESÍDUOS

A questão nuclear prende-se à definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa da COFINS.

Os aludidos créditos foram tratados de modo taxativo no art. 3º da Lei nº 10.637/02, cuja dicção foi repetida no art. 3º da Lei 10.833/03,, *verbis*:

LEI Nº 10.637 DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

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

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

A literalidade do dispositivo sob comento aponta para o significado de que geram direito creditório os bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Muito embora a referida Lei não suscite qualquer dúvida acerca da necessária relação como insumo dos *bens empregados na produção ou fabricação*, o que já afastaria deste conceito a *combustíveis e remoção de resíduos industriais*, cabe ponderar que a IN nº 404, de 2004, apenas aclarou a questão, sanando qualquer dúvida por ventura existente com relação à interpretação da lei. A referida IN – assim como a IN SRF nº 247/20002 o fez em relação ao PIS não-cumulativo, regulamentando dispositivo cuja redação é idêntica àquela do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 –, esclarece o que deve ser entendido como insumos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 404/2004

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

*§ 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 247/2002

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

I-das aquisições efetuadas nos mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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

(Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)" (grifos nossos)

Sendo assim, para efeito de crédito do tributo, a legislação citada esclarece que se incluem no conceito de **insumo**, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, **sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, salvo se compreendidos no ativo permanente.**

Nenhum dos bens admitidos como insumos pelo acórdão recorrido atendem a esses requisitos. Com efeito, os créditos relativos a combustíveis supostamente utilizados nas atividades empresariais e relativos à despesas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

incorridas na remoção de resíduos industriais não sofrem 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.

Cumprir notar, em relação à não-cumulatividade, que apenas o IPI e o ICMS foram constitucionalmente abarcados pela obrigatoriedade de sua aplicação, bem como tiveram esta definida pelo texto constitucional. O Texto Constitucional foi omissivo quanto à não-cumulatividade das contribuições sociais, mesmo após sua introdução na ordem jurídica infra-constitucional promovida, em 30/12/2002, em relação ao PIS, pela Lei 10.637/02 e em 29/12/2003, em relação à COFINS, pela Lei nº 10.833/2003.

Apenas com o advento da EC nº 42/2003 é que se fez referência na Constituição Federal à não-cumulatividade, delegando à lei ordinária a incumbência de definir os setores para os quais a contribuição seria não-cumulativa.

Assim, a lei ordinária, Lei 10.833/2003 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro um novo regime de apuração da contribuição para a COFINS, denominado como “não-cumulativo”, já existente para o PIS/PASEP (Lei nº 10.637/2002), sendo autorizados descontos da base de cálculo créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, alugueis, e outros; bem como *estipulada técnica diversa daquela aplicada ao IPI e ao ICMS*⁶.

Neste ponto, ressalte-se que apesar da aparente semelhança entre o regime não-cumulativo do ICMS e IPI e do PIS e COFINS não-cumulativos, a Constituição Federal, no caso daqueles especificou o método a ser adotado para observância deste princípio, impondo a técnica da compensação, ou seja, compensando-se o imposto devido em cada operação com o montante incidente nas anteriores.

Já em relação às contribuições sociais o constituinte deixou a cargo do legislador definir o modo de operacionalização da não-cumulatividade, resultando, no caso da PIS/PASEP, na Lei nº 10.637/02 e no caso da COFINS, na Lei nº 10.833/2003 que elegeu certos créditos que podem ser utilizados para apuração da base de cálculo da contribuição, resultando, em última instância, em redução do tributo por expressa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

determinação legal, diferenciando assim este instituto da não-cumulatividade prevista para o IPI e o ICMS.

Neste sentido, pontua Fabiana Del Padre Tomé⁷:

“Não se pode falar, no caso, em não-cumulatividade. Cumulatividade há. As legislações examinadas apenas conferiram ao contribuinte a possibilidade de, quando da apuração do quantum devido a título de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, utilizar como crédito determinado valor. Está-se diante de regra instituidora de abatimento, que, pelas razões expostas, não se identifica com a não-cumulatividade.”

Neste esteio, a despeito da posição pessoal da subscritora do trecho supra, temos que a mesma reconheceu que, no caso de PIS não-cumulativo estamos diante de regra “instituidora de abatimento” que o ordenamento jurídico vigente deixou a cargo do legislador infraconstitucional, o que reflete no disposto no art. 3º da lei nº 10.637/2002, sendo esta técnica de não-cumulatividade diversa da técnica do IPI e ICMS.

Entretanto, apesar da técnica da não-cumulatividade diferenciada entre IPI e PIS/COFINS, partindo da premissa de que o legislador ordinário não estava obrigado a instituir o conceito de “não-cumulatividade” insito ao IPI e ao ICMS, tratando-se de uma sistemática peculiar de não-cumulatividade versada na Lei 10.637/2002, passemos a perquirir o real alcance do termo ‘insumo’ referido nas disposições legais do PIS.

Para tanto, adotam-se as razões expostas pelo conselheiro Antônio Bezerra Neto, **o qual extrai o conceito de insumo na legislação o IPI ao PIS/PASEP.** Confira-se:

“O termo ‘insumo’ não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados no seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida.

Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade

⁷ PIS-COFINS Questões atuais e polêmicas. Ed. Quartier Latin, 2005, pg. 547.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumo” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.” (grifos nossos)

Portanto, apesar da diferenciação da técnica da não cumulatividade entre IPI/ICMS e PIS/COFINS, diante da disposição do texto constitucional, para aqueles, e infraconstitucional para as contribuições, temos que **o conceito de insumo advindo da legislação do IPI é sim aplicado ao PIS/PASEP e à COFINS, conforme devidamente exposto no Acórdão nº 203-12.448.**

Assim, a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, atual Cosit, por meio do seu **Parecer Normativo nº 65, de 1979**, tratou da questão ao interpretar o inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/1979), correspondente ao inciso I do art. 82 do RIPI/1982. Apesar de tratar de créditos do IPI, é adotada no contexto da não-cumulatividade do PIS e da COFINS a tese da definição de insumo, prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65, de 1979, *verbis*:

“Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º):

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

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma 'matérias-primas' e 'produtos intermediários' são empregados 'stricto sensu', a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse '...e os demais produtos que forem consumidos no processo de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente', para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, 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 artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 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 artigo 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 do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RPI/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 deve 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 hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

(...)”. (Grifos aditados)

E é justamente porque a tese da definição de “insumo” é buscada na sua origem, qual seja, na legislação do IPI, **sendo que nesta não são considerados insumos os bens não utilizados diretamente na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como é o caso dos créditos decorrentes dos insumos ora reconhecidos ao contribuinte.** Assim, não serão insumos para gerar créditos de PIS/PASEP e COFINS, já que a lei prevê a aplicação *direta* na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens, nos termos do art. 3º da Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, (com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003), **inexistente no presente caso.**

Diante de todo o exposto, considerando a interpretação do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/03, e a sistemática de conceito de insumos para o PIS/COFINS não-cumulativos como a mesma aplicada ao IPI, tem-se que, para considerar os bens como *insumos*, faz-se necessário o emprego destes *diretamente* na fabricação de produtos destinados a venda, e, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Isto porque, geram direito ao crédito, além das matérias-primas e produtos intermediários *stricto sensu*, e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

No caso concreto, os insumos glosados pela autoridade fiscal, embora não seja bem do ativo permanente e tenha tido alguma relação com o processo industrial, **não exerceu diretamente ação no produto industrializado, assim não se enquadra na condição de insumo, tampouco pode ser aproveitado como crédito da contribuição.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Não é qualquer custo, despesa ou encargo vinculado à receita de exportação que deve ser descontado da base de cálculo da PIS/COFINS, ao contrário, os descontos possíveis estão determinados na Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002 e na Lei 10.833/03 c/c a IN nº 404, de 2004, e seus preceitos devem ser observados pelo aplicador do Direito, sob pena de malferimento da norma prevista no art. 111 do CTN.

A decisão, portanto, merece reforma, pois, ao alargar o conceito de insumos previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, acabou **por ofender também o disposto no art. 111 do CTN**, acima transcrito.

Desta forma, como a utilização de crédito resulta em redução da contribuição devida, há que se observar o princípio da interpretação literal, não se podendo estender o conceito conferido pela Lei para acrescer o volume de crédito apurado, o que resulta em dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei e vedada pelo art. 111 do CTN.

Imperioso ressaltar ainda que a validade da interpretação do conceito de insumos contido nos referidos dispositivos legais e infranormativos, que regem o PIS/COFINS, restou consagrada tanto no acórdão paradigma quanto nos julgados proferidos pelos Tribunais Regionais Federais da 1ª e da 5ª Região, como abaixo colacionado:

“TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - “INSUMOS” - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO - PREVISÃO LEGAL ESTRITA. 1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos. 2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos “utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda”, assim entendidos como “as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”. 3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003. 4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. 5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso. 6. Apelação não provida. 7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão.

e-DJF1 DATA:04/12/2009 PAGINA:448. Processo: AC 200438000375799. TRF."

"TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. SENTENÇA EXTRA PETITA. HIPÓTESE DE APLICAÇÃO DO ART. 515, PARÁGRAFO 3º, DO CPC. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS DA IN SRF Nº 247/02 - Sentença extra petita, onde o MM. Juízo monocrático se desviou do thema decidendum, a saber, a possibilidade de aproveitamento integral dos créditos de PIS/COFINS, oriundos das aquisições de bens e serviços, ante a não-cumulatividade erigida a partir das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Ao Juiz é defeso julgar fora dos limites do pedido, restando eivada de nulidade a sentença que incorrer em tal equívoco. Todavia, com espeque no art. 515, parágrafo 3º, do CPC, acrescentado pela Lei nº 10.352/01, não há de ser devolvido o processo para apreciação da Primeira Instância, podendo o Tribunal, vez que a causa versa sobre questão exclusivamente de direito e está em condição de imediato julgamento, julgar de pronto a lide. - A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, erigida nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, traduz-se na redução da base de cálculo, havendo a dedução de créditos referentes às contribuições em comento, que já tenham sido recolhidas sobre bens e/ou serviços, objeto de faturamento em etapas anteriores. Pretende-se com isso minorar a incidência dos efeitos sobre a receita ou faturamento. - Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa. - O legislador ordinário se quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe um caráter genérico não teria trazido um rol taxativo de descontos de créditos possíveis, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos créditos referentes à "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica" e tantos outros. - A IN SRF nº 247/02, alterada pelas IN's SRF nº 358/03 e 464/04, ao explicar o que vem a ser insumo não extrapolou o âmbito de sua atuação, apenas nominou os créditos possíveis, em virtude de sua utilização no processo produtivo, não havendo que se falar em restrição de direitos. - Precedente do colendo TRF 4ª Região (AC 200772010007910- SC, Rel. Des. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, DE 20.11.2008, AC 200772010002444 SC, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, DE 26.11.2008 e AC 200771070014746-RS, Rel. Des. Fed. VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DE 26.11.2008). - Sentença anulada de ofício. Apelação da Impetrante julgada prejudicada. Aplicação do art. 515, parágrafo 3º, do CPC. Improcedência da ação. DJE - Data::12/11/2009 - Página::294. TRF5. Processo: AMS 200581000166722"

Desta forma, diante de todo o exposto, temos por evidente que a decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pela Lei 10.833/03 c/c a IN nº 404, de 2004, em razão de uma interpretação equivocada, acabou criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se as glosas ali ratificadas.

DO(S) PEDIDO(S)

Diante do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada, e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o acórdão hostilizado nos termos dessas razões recursais.

Pelo provimento.

Brasília, 28 de agosto de 2012.


LEILA BARREIROS PRADO

Procurador da Fazenda Nacional

MINISTERIO DA FAZENDA
 SISTEMA COMUNICACAO E PROTOCOLO - COMPROT
 RELACAO DE MOVIMENTACAO - RM

Nº 16103
 RELACAO: 16103
 DATA 30/08/2012
 MOV.:



() Malote () R. Postal: _____

ORGAO ORIGEM : 01.37491-5 PGFN-COCAT-DF
 ORGAO DESTINO : 01.15169-0 CARF-MF-DF

RESPONSAVEL PELA EMISSAO	MATRICULA/CPF	ASSINATURA
EDERSON OVIDIO	020.542.611-57	

NºPROCESSO	SEQ.	VOLUME	PROC. JUNTADO
10111.000547/2004-43	0015	0001	
11065.101083/2008-81	0008	0001	
10940.000001/2002-68	0010	0001	

RESPONSAVEL PELA RECEPCAO	MATRICULA/CPF	ASSINATURA

DATA RECEBIMENTO 31/08/12 CARIMBO:

DOCUMENTO EMITIDO PELO COMPROT EM 30/08/2012 AS 08:44 IMPRESSO EM 30/08/2012



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por EUNICE AUGUSTO MARIANO em 03/09/2012 15:48:34.

Documento autenticado digitalmente por EUNICE AUGUSTO MARIANO em 03/09/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por HIULY RIBEIRO TIMBO em 13/06/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.0619.11266.1HTI

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

9521E8E5916367F939CB5BEAD0FAF260EC7A4831