



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

**Processo n°** 11080.003538/2009-96  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-000.411 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2012  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** MUMU ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: PIS/COFINS

Período de Apuração: 01/05/2004 a 31/07/2005

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. Devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior e Octávio Carneiro Silva Corrêa, que deram provimento integral, e o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, que deu provimento parcial.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Irene Souza da Trindade Torres - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Carneiro Silva Correa.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever

“Trata o presente processo de autos de infração referentes ao PIS não-Cumulativo e à Cofins não-cumulativa dos períodos de apuração maio de 2004 a dezembro de 2004 e fevereiro de 2005 a julho de 2005.

Consta da descrição dos fatos (fls.35/36-e 45/46) como motivação para os lançamentos a descrição das seguintes irregularidades:

- a) Inclusão indevida na apuração de créditos das contribuições de despesas com agenciamento de leite junto a fornecedores, bem como valores pagos a título de comissões a representantes comerciais;
- b) Inclusão indevida de encargos de depreciação, pois conforme o disposto no art. 30, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 e nos arts. 15, inciso V e 31 da Lei nº 10.865/2004, apenas as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, geram direito à crédito das contribuições;
- c) Descumprimento do disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004, que determinou, a partir de 31/07/2004, que o desconto de créditos relativos à depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado está limitado apenas aos bens adquiridos a partir de 1/05/2004.

A autuada impugna (fls.54/97), tempestivamente, os lançamentos, tecendo, inicialmente, algumas considerações a respeito das atividades da empresa e das irregularidades apontadas pela fiscalização. Passa a discorrer a respeito da introdução da sistemática da não cumulatividade das contribuições em tela pela emenda constitucional nº 42/2003. Comenta as distinções constitucionais entre a não cumulatividade do IPI e do ICMS e a não cumulatividade do PIS e da Cofins. Na sistemática das contribuições, o crédito tributário teria origem na aplicação de determinada alíquota sobre o faturamento total do sujeito passivo, deduzidas as exclusões admitidas pela legislação. Já o crédito fiscal seria calculado sobre o preço de aquisição dos insumos. Nesse caso, havendo uma situação jurídica que não permita tal creditamento, deveria estar destacada na nota fiscal. Afirma que as leis tributárias que criaram a não cumulatividade para o PIS e a Cofins determinaram que o crédito fiscal não tenha qualquer relação com a incidência anterior da contribuição. Conclui, assim que todas as aquisições, seja de produtos intermediários, agenciamento de leite, pagamento de comissões a representantes comerciais, bens do ativo imobilizado, em face da regra geral, sempre geram crédito de PIS e Cofins na alíquota de incidência sobre o faturamento destes bens do comprador ao adquirente.

Afirma ser inconstitucional o artigo 31 da lei nº 10.865/2004. Cita decisões judiciais neste sentido.

Por fim, conceitua atividade rural, sociedade cooperativa e atividade agroindustrial. Requer a desconstituição dos autos de infração e o restabelecimento dos créditos fiscais.”

A DRJ-Porto Alegre/RS julgou a impugnação improcedente (fls.121/124), em decisão cuja ementa abaixo se transcreve:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/07/2005

CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE - Apenas os custos e as despesas elencadas nos incisos do art. 30 da Lei nº 10.637/2002 geram créditos de PIS pela sistemática da não cumulatividade.

INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

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

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/07/2005

CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE - Apenas os custos e as despesas elencadas nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 geram créditos de Cofins pela sistemática da não-cumulatividade.

INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Colegiado (fls. 129/150), repisando idênticos argumentos expendidos na impugnação.

Por fim, requereu a reforma da decisão recorrida, *“de modo a que seja restabelecido o direito de crédito relativo aos insumos – incluindo na compreensão deste termo todos os bens corpóreos adquiridos como os serviços aplicados na formação da receita – nos termos do pedido originário, desconsiderando-se o auto de infração lavrado pela autoridade fiscal em face da sua ilegalidade.”*

É o Relatório.

**Voto**

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Ao teor do relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados contra a empresa MU-MU ALIMENTOS LTDA para exigência de créditos tributários referentes ao PIS não-cumulativo e à COFINS não-cumulativa, no valor total de R\$ 345.674,12, incluídos principal, multa de ofício e juros de mora, referentes ao período de 31/05/2004 a 31/12/2004 e 31/01/2005 a 31/07/2005.

A Fiscalização verificou a insuficiência de recolhimento daquelas contribuições, em razão das seguintes irregularidades:

- a) Inclusão indevida, na apuração de créditos, das contribuições de despesas com agenciamento de leite junto a fornecedores, bem como de valores pagos, a título de comissões, a representantes comerciais;
- b) Inclusão indevida de encargos de depreciação, pois conforme o disposto no art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 e nos arts. 15, inciso V e 31 da Lei nº 10.865/2004, apenas as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, geram direito à crédito das contribuições;
- c) Descumprimento do disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004, que determinou, a partir de 31/07/2004, que o desconto de créditos relativos à depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado está limitado apenas aos bens adquiridos a partir de 1/05/2004.

Conforme assinalado pela autoridade fiscal, a pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não-cumulativa poderá, no cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, conforme dispõe o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, em relação ao PIS/PASEP, e o inciso II do art. 3º. Da Lei nº. 10.833/2003, para a COFINS, a saber:

**Lei nº10.637, 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:*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei;*

c) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei

**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;**

III – vetado

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, 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.

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

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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.”

(grifo não constante do original)

**Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**

(...)

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:**

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

c) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

**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 10.435, 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;**

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o 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;

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, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

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;

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.

Daí se vê que o creditamento autorizado pelos dispositivos legais acima citados refere-se a bens e serviços que, necessariamente, sejam utilizados como insumos, quer

na produção/fabricação de bens/produtos produzidos/fabricados destinados à venda, quer na prestação de serviços.

Iniciou-se, a partir daí, a polêmica acerca da conceituação de “insumos”.

Com o intuito de delimitar a abrangência da palavra “insumo” utilizada nas referidas leis, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas n.ºs. 247/02 e 404/04, que assim dispõem:

**IN SRF N.º 247/02**

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

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

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

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

*b.2) na prestação de serviços;*

*(...)*

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

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

***a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;***

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

***II - utilizados na prestação de serviços:***

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

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

***(...)***

(grifos não constantes do original)

**IN SRF Nº 404/04**

*“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:*

*(...)*

*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:***

***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;***

***II – utilizados na prestação de serviços:***

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

***os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliado no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.***

*(...)”.*

Ocorre que as preditas Instruções Normativas, interpretando o termo “insumo” para fins de PIS/PASEP e COFINS, assim o fizeram utilizando-se da mesma interpretação adotada na conceituação de “insumos” para fins de IPI. Com isso, maior polêmica foi gerada, pois, muito embora todos esses tributos - PIS/PASEP, COFINS e IPI - estejam submetidos à sistemática da não-cumulatividade, têm entre si estruturas jurídicas complementemente diversas.

O IPI é um tributo que incide sobre a produção e sua base de cálculo é o valor da mercadoria industrializada. O termo “insumo”, neste caso, está relacionado tão somente com os elementos que entram na composição do valor da mercadoria, tais como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. O PIS/PASEP e a COFINS, por

outro lado, são tributos que têm como base de cálculo o faturamento da empresa, que compreende a receita da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela empresa, permitindo-se algumas deduções. Assim, o conceito de “insumo”, nos casos do PIS e da COFINS relaciona-se com a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que a empresa incorra em despesas e custos.

Partindo-se dessa premissa, duas correntes de pensamento se estabeleceram neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: uma que defendia restrito conceito de insumo, conforme posto na legislação do IPI, e outra que se posicionava à por demais abrangente identificação do conceito de insumos com o de despesa operacional, conforme a legislação do Imposto de Renda, abarcando todo e qualquer custo ou despesa necessária à geração de receita pela empresa.

Quanto a tal controvérsia, tem-se que o Superior Tribunal de Justiça está apreciando a matéria, por meio do Recurso Especial nº.1.246.317/MG. A lide encontra-se ainda em julgamento, porém o Relator, Min. Mário Campbell Marques, já pronunciou seu voto, no sentido de afastar, para efeitos de PIS/PASEP e COFINS, tanto a conceituação restritiva de “insumos” adotada pela legislação do IPI, quanto a sua identificação com o conceito de custos e despesas operacionais, utilizado na legislação do Imposto de Renda, por entender demais elástico.

O voto do Ministro Relator, o qual adoto em sua íntegra como razões de decidir, assim expõe:

“4. Da impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI.

Com efeito, reitero não ser possível que a sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos colha o mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI. Isto porque quando o legislador deseja importar tal conceituação de "insumos" para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na suso citada lei, há expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI. Veja-se:

**Lei n. 9.363/96**

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.**

Diferentemente, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito

Na mesma linha de raciocínio, outras razões também se me afiguram suficientes a impedir a utilização do conceito de "insumos" previsto para a legislação do IPI. Vejamos.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cuja materialidade é o produto industrializado, encontra expressão no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e permite "*a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*", a fim de impedir que a carga tributária incidente sobre cada etapa da cadeia produtiva integre a base de cálculo das etapas seguintes, o que anularia a sistemática da unitributação do IPI. Desse modo, desconta-se o débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores. Por tal razão, o conceito de "insumo" para fins de não-cumulatividade do IPI, o qual teve sua amplitude exposta na própria legislação de regência, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, **que tenham efetivo contato com o produto**. Na definição clássica adotada pela Secretaria da Receita Federal: "*insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto*" (REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011).

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica - apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI).

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração "o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Note-se também que, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, destacam-se os ensinamentos de Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso):

As leis mencionadas prevêm expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação. Ora, **como um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem?**

**Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do**

**produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.** Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PIS/COFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os **bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou produto.**

(...) Vale dizer, **"utilizar como insumo" é extrair os bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas.** Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são.

Portanto, **o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto.** Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" é a prova cabal de que **o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.**

A lição do ilustre doutrinador introduz os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo. Sobre eles me debruçarei mais adiante.

Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo "insumo" a regular o creditamento do Pis e da Cofins, na medida em que, para o IPI, não há previsão de creditamento de "serviços", e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final. Veja-se, para exemplo, a Solução de Consulta n. 30, de 26 de janeiro de 2010 (9ª Região Fiscal, Divisão de Tributação, DOU de 04.02.2010), onde a Secretaria da Receita Federal entendeu que, *ipsis verbis*:

"[...] a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS".

Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços

(excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime

cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. **Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

Parece-nos acertada, desse modo, a orientação de Marco Aurélio Grego (*idem, ib idem*) quando sinaliza para a diferenciação da sistemática adotada pelos tributos a impedir que o conceito de "insumo" no Pis/Cofins não-cumulativo seja tomado por empréstimo da legislação do IPI:

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

**Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção.** Vale dizer, por mais de uma razão o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produtos industrializado *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. **Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:**

- a) **desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;**
- b) **agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS;**
- e
- c) **contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto "receita/faturamento" e não do pressuposto "produto".**

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.

Aprofundando na identificação dessas discrepâncias entre o método adotado para a contribuição para o Pis e para a Cofins e aquele aplicado para o IPI e para o ICMS, assim se manifestou José Antônio Minatel (*in "Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação"*. São Paulo: MP, 2005, p. 180):

Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar que essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que, como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada em sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação

antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias.

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o Pis e Cofins não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Vale ponderar ainda que, embora seja autorizado o emprego de analogia diante de uma lacuna no ordenamento jurídico, a teor da regra do art. 108, I, do CTN, o próprio dispositivo restringe a sua aplicação ao dispor que somente será cabível a interpretação analógica quando não resultar exigência de imposto não previsto em lei (§1º). E, na hipótese em apreço, a aplicação por analogia do termo "insumo" na forma definida pela legislação do IPI traz, como consequência, o aumento de carga tributária.

Explico: As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do Pis e da Cofins de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3º de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que "*constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP*". Assim, a restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro à própria essência do princípio da não-cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento.

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, *in casu*, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o Pis e da Cofins.

Reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos semelhante à da legislação do IPI, impede definir agora qual seria a exegese para o termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço.

##### **5. Da busca do conceito de "insumos" aplicável às contribuições para o Pis/Pasep e Cofins não-cumulativas: impossibilidade de utilização exclusiva da legislação do IR.**

Especificamente em relação ao art. 3º das 10.637/2002 e 10.833/2003, a doutrina especializada e notoriamente produzida no âmbito dos escritórios de advocacia tributária tem se orientado no sentido de que o termo "insumo" ali tratado

compreende não só matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, como também **todos os demais custos de produção e despesas operacionais** incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos e prestação de serviços. Adota-se, para chegar a essa conceituação, o disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas passíveis de dedução para fins de determinação do lucro real, na forma delineada pelos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, diante da afinidade entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo Pis e pela Cofins não-cumulativos.

Sobre o tema, peço vênha para citar as lições de Ricardo Mariz de Oliveira (*in*, "Aspectos Relacionados à 'não-cumulatividade' da COFINS e da Contribuição ao PIS". PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães - coord., São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 48, grifo nosso):

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é o de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST n. 6, de 2.2.1979.

Com feito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei n. 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST n. 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e pela jurisprudência.

**Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao Pis e a Cofins**, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.

Por pertinente, transcrevo ainda o escólio de Natanael Martins ("*O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS*", *in* PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. op.cit., p. 207):

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, **ainda que de forma indireta**, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, **o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo**. É dizer, "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.

Compartilhando dessa interpretação, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARF/MF já se manifestou no sentido de que o conceito de insumos para o Pis e a Cofins não guarda simetria com aquele delineado nas legislações do IPI, alargando-se, assim, a abrangência desse termo de modo a contemplar **todos os dispêndios necessários ao processo produtivo do contribuinte**. Para tanto, seguiu a orientação doutrinária acima transcrita para adotar

a **acepção do vocábulo conferida pelo Regulamento do Imposto de Renda**. O julgado recebeu a seguinte ementa:

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

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como **todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa**, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço (CARF, Recurso n. 369.519, Processo n. 11020.001952/2006-22, 2ª Câmara, Sessão de 08.12.2010).

Por oportuno, transcrevo trecho do voto condutor proferido pelo Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, ao julgar o processo suso referido (citado nos memoriais apresentados pela ora recorrente, grifo nosso):

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. **A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI**. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), **o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI**.

Nas palavras de Ricardo Marins de Oliveira, "**constituem-se insumos** para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e **até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção**" (...)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.(...)

É de se concluir, portanto, que **o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI)**.

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

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados **materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus**

produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

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

O ilustre Conselheiro finaliza seu voto, favorável à utilização de créditos decorrentes de materiais empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, em virtude da **essencialidade** dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda (sobre isso falarei mais adiante), destacando que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do Pis e Cofins não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99. Aqui é necessário frisar que **o tema ainda não está consolidado na jurisprudência administrativa**, conforme o demonstrou a FAZENDA NACIONAL ao apresentar julgado proferido pelo CARF em sentido diverso (CARF, Recurso n. 155.695, Processo 11080.009434/2005-61, Sessão de 06.05.2009).

Pois, bem. Em que pesem as boas razões colocadas pela doutrina e pelo suso transcrito julgado proferido no âmbito administrativo, **não** compartilho do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio desenvolvido já ilumina o caminho para a solução da controvérsia ao elencar a **essencialidade ao processo produtivo** como atributo utilizável no conceito de "insumos" e a desvinculação das definições próprias do IPI.

Como já mencionei, o legislador, quando deseja importar a conceituação de "insumos" para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, também há a previsão para o uso dos conceitos de receita operacional bruta colhidos da legislação do IR. Veja-se:

**Lei n. 9.363/96**

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda** e do Imposto sobre Produtos Industrializados **para o estabelecimento, dos conceitos de receita operacional bruta** e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins, **não cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos"**. TORRES, Assinado digitalmente em

De outro ângulo, a utilização da legislação do IR também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Como já mencionei, **não se trata de desonerar a cadeia produtiva ou o produtor, mas o processo produtivo de determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

O intuito de desoneração da cadeia produtiva leva a um conceito restritivo de "insumos", a exemplo do IPI. A desoneração do produtor, independentemente da especificidade de sua atividade, leva a um conceito ampliativo de "insumos", a exemplo das "despesas e custos operacionais" do IR. Já a desoneração do processo produtivo, da atividade específica desempenhada e daquilo que lhe é essencial, leva ao conceito desejável de "insumos", que foi o objetivado pela lei.

Com efeito, o conceito de "insumos" não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional". Sob o signo "Despesas Operacionais" se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de "insumos". Veja-se (*in*, José Carlos Marion. *Contabilidade empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As **Despesas Operacionais** são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, **são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.**

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

#### **A. Despesas de Vendas**

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

#### **B. Despesas Administrativas**

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

Como exemplos, temos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais etc.

[...]

#### **C. Despesas Financeiras**

São as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, descontos concedidos, juros de mora pagos etc.

[...]

**Variações monetárias**

Devem ser classificadas num subgrupo de Despesas Operacionais.

A legislação brasileira exemplifica como variações Monetárias as variações cambiais.

O tema é assim abordado no Regulamento do Imposto de Renda no que pertine às empresas que produzem bens ou serviços (Decreto n. 3.000/99 – RIR-99):

**Subseção III****Custo dos Bens ou Serviços**

[...]

**Custo de Produção**

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

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

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

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

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

**Quebras e Perdas**

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

[...]

**Seção III****Custos, Despesas Operacionais e Encargos****Subseção I****Disposições Gerais****Despesas Necessárias**

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

De fato, o excesso da amplitude do conceito já foi identificado em doutrina, ao admitir a exclusão do creditamento em relação às aquisições destinadas aos setores administrativos. *Ipsis verbis*:

Dúvidas tem sido suscitadas quanto ao real alcance da terminologia insumos na medida provisória e se este abrangeria todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica, desde que destinadas à produção de produtos e serviços destinados à venda, ou se limitariam às aquisições passíveis de créditos nas legislações do ICMS e do IPI. **A única interpretação possível para o caso é de que todas as aquisições, exceto aquelas destinadas aos setores administrativos propiciarão o direito de crédito do PIS.** Primeiramente, a nova legislação do PIS não tem qualquer relação com as legislações do ICMS e do IPI. Em segundo lugar, vedar o crédito na sua totalidade é tornar o PIS cumulativo. Finalmente, insumos representa todos os itens que fazem parte do custo de fabricação de produtos ou da prestação de serviços.

[...]

Feitas essas considerações, fica patente que **darão direito ao crédito do PIS, todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica alocadas no processo de produção**, exceto aquelas expressamente excluídas na MP nº 66 (Antonio S. Poloni, *in* "Comentários sobre a Medida Provisória n. 66/2002". Disponível em: <[www.widesoft.com.br/users/fp/Artigo\\_MP66.html](http://www.widesoft.com.br/users/fp/Artigo_MP66.html)>. Acesso em: 10.06.2011).

Além disso, A base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins é 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 (art. 1º, da Lei n. 10.637/2002).

A exclusão do "Custo das mercadorias ou serviços" e das "Despesas Operacionais" da base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados "insumos", acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De observar que a base de cálculo do Imposto de Renda nada mais é que o Lucro Operacional somado ao Resultado não Operacional (diferença entre Receitas não Operacionais e Despesas não Operacionais) com as inclusões e exclusões previstas para a apuração do Lucro Real.

Se esse fosse o objetivo do legislador, já teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos já sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo “insumos” para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não-cumulatividade. Fez uso de um **conceito jurídico indeterminado**. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS todo e qualquer Custo ou Despesa Operacional, como o deseja parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em acórdão já aqui referido.

Tais constatações demonstram que o emprego da analogia, como forma de integração da legislação tributária para se aferir o conceito de “insumos”, não é possível também em relação aos conceitos de “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional” empregados na legislação do Imposto de Renda. É preciso, portanto, retornar à norma que se pretende interpretar e dela mesma extrair o conceito.

#### **6. Da fixação do conceito de "insumos" aplicável às contribuições para o Pis e Pasep e Cofins não-cumulativas.**

Rege o Código Tributário Nacional que a segunda forma integrativa prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário.

Tais princípios recomendam que as normas de exceção devem ser interpretadas restritivamente, isto porque dizem respeito a situações excepcionais e específicas em oposição à regra geral. Nos dizeres de Carlos Maximiliano (*in, Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 272): “*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*”.

É o que se deduz da exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, *in verbis*:

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, 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 em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

O conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

No entanto, da teleologia da norma e da legislação e jurisprudência que regem o IPI e a própria não-cumulatividade das contribuições ao Pis e Cofins podem ser colhidas as características essenciais para o conceito de “insumos” a fim de defini-lo para o caso em apreço. Dizem as leis sob exame:

#### **Lei n. 10.637/2002 - PIS**

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)

[...]

**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)

[...]

**Lei n. 10.833/2003 - COFINS**

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

[...]

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens** ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Do texto suso transcrito colhe-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados *como insumo*"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo.

Outrossim, a lei menciona que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002):

- a) **serviços** utilizados na prestação de **serviços**;
- b) **serviços** utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda;
- c) **bens** utilizados na prestação de **serviços**;
- d) **bens** utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda;
- e) **combustíveis** e lubrificantes utilizados na prestação de **serviços**;
- f) **combustíveis** e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de **bens** ou produtos destinados à venda.

De observar que serviços não são insumos para efeito de IPI e que os combustíveis e lubrificantes, muito embora também não sejam compreendidos como insumos para efeito de creditamento de IPI posto não serem consumidos em contato direto com o produto e não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, constam da listagem legal a definir o conceito de insumos (ver art. 82, I, do Decreto n. 87.981/82 - RIPI/82; art. 147, I, do Decreto n. 2.637/98 - RIPI/98; art. 164, I, do Decreto n. 4.544/2002 - RIPI/2002 e art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010; AgRg no REsp 919628 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011 e Súmula n. 12, do 2º Conselho de Contribuintes).

Outro ponto importante é que os combustíveis e lubrificantes foram mencionados como exemplos de insumos ("*inclusive* combustíveis e lubrificantes") e a sua ausência impede mesmo o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço. Tratam-se de bens **essenciais** ao processo produtivo, muito embora **nem sempre** sejam nele **diretamente empregados**.

Também não se pode perder de vista que o foco central da legislação é a desoneração do processo produtivo e não somente da cadeia produtiva (caso da adoção do conceito estrito de "insumos" do IPI) ou da atividade empresarial como um todo (caso da adoção do conceito alargado de "insumos" do IR). Desse modo, a pertinência do conceito é ao processo produtivo e não ao funcionamento global da empresa. Daí, reitero, não poder ser utilizado o conceito abrangente de "Custos e Despesas Operacionais", pois nem todo o custo ou despesa necessário ao funcionamento de uma empresa é essencial ao processo produtivo.

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

**1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);**

**2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e**

**3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).**

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: **é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.** Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Já a possibilidade de emprego indireto no processo produtivo decorre, além da menção aos combustíveis e lubrificantes, do próprio afastamento das regras inerentes aos insumos para efeito de IPI e da sua incompatibilidade com a prestação de serviços.

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. **Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja**

**subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

Esse conceito não sofre da excessiva restrição imposta pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004, que importaram indevidamente o conceito de "insumos" para efeito de creditamento de IPI, e não sofre da já demonstrada excessiva elasticidade proposta pelo uso inapropriado dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais", próprios da lógica do Imposto de Renda.

Assim, tem-se que a conceituação de "insumos", para efeitos de PIS/PASEP (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002) e COFINS (art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003), não se identifica com a conceituação adotada nem com a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva, nem corresponde ao conceito de "Custos e Despesas Operacionais" utilizado na legislação do Imposto de Renda - IR, posto demasiadamente elástico. Para fins de PIS/PASEP e COFINS, devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço *cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

No caso concreto, resta óbvio que as despesas relativas ao agenciamento de leite junto a fornecedores e os valores pagos a título de comissões a representantes comerciais não estão compreendidos no conceito de insumos, posto que constituem em política administrativa da empresa para a captação dos elementos de produção, sendo que a sua subtração de modo algum impossibilitaria a atividade da empresa, não sendo autorizada, portanto, a sua inclusão na apuração dos créditos para abatimento do PIS e da COFINS.

Isto se percebe claramente quando, em sua impugnação, a contribuinte explicita as atividades desenvolvidas pela empresa:

“A empresa MUMU ALIMENTOS produz leite tipo UHT e pasteurizado, sendo que, para tanto, adquire no mercado nacional o leite "in natura" e a industrialização desse produto é realizada principalmente no estabelecimento de sua filial. Em alguns casos a empresa paga pelo serviço de beneficiamento do leite a ser realizado por outras empresas, operação essa denominada de industrialização por encomenda.

Destaca-se que o principal insumo para produção dos produtos da empresa MUMU ALIMENTOS é o leite "in natura", adquirido diretamente de fornecedores pessoas jurídicas, inclusive, de sociedades cooperativas de produção agropecuárias.

Também indevido o creditamento efetuado pela contribuinte em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme assinalado pela autoridade autuante:

*Os encargos de depreciação do ativo imobilizado não estão de acordo com o art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 e os arts. 15, inciso V, e 31 da Lei nº 10.865/2004, conforme relação de bens (fls. 28 a 30). As máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. É vedado, a partir de 31/07/2004, o*

*desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004. Somente poderão ser aproveitados os créditos apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.*

Refutando a autuação neste ponto, limitou-se a recorrente a alegar a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº. 10.865/2004. Acontece que as instâncias administrativas de julgamento não possuem competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto pela Constituição Federal, em seu art. 102, incisos I, “a” e III, “b”.

No Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade por este Poder - seja com efeitos *erga omnes* (no controle concentrado de constitucionalidade), seja com efeito *inter partes* (no controle difuso) - a lei gozará, sim, de presunção de constitucionalidade, e, por conseguinte, será válida e terá aplicação cogente em todo o território nacional.

Se o órgão administrativo deixa de aplicar lei vigente por considerá-la inconstitucional, não apenas invade a esfera de competência do Poder Judiciário, como também fere de morte um dos princípios norteadores da Administração Pública, qual seja, o princípio da hierarquia, pois se está discordando do Chefe do Poder Executivo que, ao não vetar a lei, está reconhecendo sua constitucionalidade.

A propósito da controvérsia empreendida pela contribuinte, a Súmula nº.02 do CARF, que assim dispõe:

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

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres