



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

**Processo n°** 11686.000022/2009-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3801-001.836 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 24 de abril de 2013  
**Matéria** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**Recorrente** BRASKEM S/A (INCORPORADORA DE PETROQUÍMICA TRIUNFO S/A)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação Retificadora.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de produtos que não são aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - Pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao direito de descontar créditos em relação às aquisições de: Vapor de 15kgf/cm<sup>2</sup>, Vapor de 42kgf/cm<sup>2</sup>, nitrogênio líquido, nitrogênio gasoso, água desmineralizada, contêiners, big bags, mag bags e tintas. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento integral ao recurso. Designado o Conselheiro Flávio de Castro Pontes para elaborar o voto vencedor. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto. Fez sustentação oral pela recorrente Dr. Luciano Martins Ogawa, OAB/SP 195.564.

(assinado digitalmente)

**Flávio de Castro Pontes – Presidente e Redator Designado.**

Processo nº 11686.000022/2009-71  
Acórdão n.º **3801-001.836**

**S3-TE01**  
Fl. 3

---

(assinado digitalmente)  
Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, proferida pela DRJ-Salvador (BA), fls. 305-310 que transcrevo a seguir:

*“Trata-se de Manifestação de Inconformidade da interessada contra o Despacho Decisório nº 0023/2011 (fl. 234), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari (DRF/CCI), que homologou apenas parcialmente a compensação pretendida através de PER/DCOMP (fls. 01-06 e 45-50).*

*A interessada pretendeu utilizar um crédito oriundo de ressarcimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, apurado no regime não cumulativo e relativo ao período de apuração de janeiro de 2006, para compensar débito próprio de tributo administrado pela Receita Federal.*

*A autoridade fiscal, após a análise do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon, bem como dos documentos entregues pela contribuinte em resposta às intimações, reconheceu apenas em parte o direito creditório em favor da interessada, conforme apontado no Parecer DRF/CCI/Saort nº 003/2011 (fls. 206-219). Forram realizadas, pela autoridade fiscal, glosas de créditos relacionados com insumos diversos e materiais de embalagem que não atenderiam aos preceitos da legislação da Cofins cumulativa, em especial a Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.*

*Cientificada do despacho decisório em 23/03/11, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade em 25/04/11 (fls. 249-289), sendo esses os pontos de, sua irresignação, em síntese:*

*O débito objeto do presente PAF encontra-se extinto nos termos do art. 156, II, do CTN, haja vista ter transcorrido mais de cinco anos entre o protocolo da Declaração de Compensação e o Despacho Decisório, tendo se operado sua homologação tácita.*

*É inaplicável o conceito de insumo albergado na legislação do IPI, tomado por empréstimo pela IN nº 404/04, para operacionalizar a sistemática não cumulativa da Cofins. É inegável a ilegalidade dessa instrução normativa, ao recepcionar conceito restritivo de insumos, não veiculado pela própria Lei nº 10.833, de 2003, em nítida usurpação de competência.*

*Assim, afiguram-se como efetivos insumos do processo produtivo, dentre outros: 1) Vapor, utilizado como força motriz de diversos maquinários e equipamentos; 2) Nitrogênio Líquido,*

*que possui diversas funções, como alimentação dos sistemas de reação Je de purga, atuando como diluente, transportador, dispersor de oxigênio, e, embora não integrando o produto final, é imprescindível para a produção de polietileno; 3) Nitrogênio Gasoso, utilizado como fluido de selagem na tancagem dos produtos finais; 4) Água Clarificada, utilizada nas torres de resfriamento da planta industrial; 5) Materiais de Embalagem, utilizadas para identificação e transporte do produto final.*

*Registre-se que, em face da grande quantidade de produtos listados pela autoridade fiscal na relação de insumos glosados, a requerente priorizou aqueles cujas glosas montam maior expressão monetária, razão pela qual requer, desde já, a realização de diligência fiscal para que auditor estranho ao feito possa aferir que os demais produtos satisfazem aos mesmos requisitos*

*Ainda quanto aos materiais de embalagem, é importante pontuar que a distinção entre "embalagem incorporada ao produto" e "embalagem de transporte", engendrada pela fiscalização, não encontra amparo legal na legislação.*

*Caso não se entenda pela ilegalidade da IN nº 404/04, cumpre então à ora requerente demonstrar, nessa hipótese, a única interpretação possível de tal norma regulamentar, que consiste em entender que a "ação direta" do insumo não está adstrita ao contato físico deste com o produto, mas sim à sua afetação direta ao processo produtivo."*

A Delegacia de Julgamento em Salvador (BA) proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

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

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA.*

*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.*

*O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

**INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.**

*É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.*

**MATERIAL DE EMBALAGEM.**

*Na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

*Direito Creditório Não Reconhecido”.*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso apresentado.

Em suas razões alega que “*não restam dúvidas de que a compensação realizada pela ora Recorrente se encontra integralmente homologada, por força da sistemática normativa do instituto da compensação, em especial, do quanto expressamente preconizado pelo comando emanado do §5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96, que estabelece a figura da homologação tácita*”.

Argumenta “*glosa indevida dos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, notadamente por não guardar consonância com o objetivo perseguido pelo legislador ao instituir o regime não-cumulativo da COFINS*”.

Refere que conforme o dispositivo normativo IN SRF n. 404, restringe o alcance do conceito do vocábulo “*insumos*” previsto no inc. II do art. 3º da Lei n. 10.833/03, restando este maculado pelo vício insanável da ilegalidade.

Por fim, “*pugna a Recorrente para que essa Egrégia Câmara dê provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando a decisão recorrida para que seja integralmente reconhecido o direito creditório pleiteado pela Recorrente e homologada a compensação declarada que se encontra sob discussão nos autos deste processo administrativo*”.

Feito isto, vieram redistribuídos os autos à minha Relatoria, para julgamento conforme a determinação acima transcrita.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### ***i) homologação tácita da compensação efetuada;***

Não assiste razão ao contribuinte sobre a alegação de homologação tácita da compensação efetuada. Nesse sentido tem entendido a jurisprudência do CARF que:

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA.*

*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.*

*TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.*

*PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/2005. AÇÃO AJUIZADA ANTES DA VIGÊNCIA DA NORMA. NÃO INCIDÊNCIA.*

*1. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considera-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Precedentes: RE 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, no rito do artigo 543-B do CPC;*

*REsp 1.269.570/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, no rito do artigo 543-C do CPC.*

*2. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos casos em que a ação é ajuizada antes da vigência da Lei Complementar 118/2005, aplica-se a tese dos "cinco mais cinco" ao prazo para repetição ou compensação de indébito, de forma que a prescrição quinquenal tem início com a homologação tácita do lançamento, que se dá após cinco anos do fato gerador.*

*3. Na espécie em análise, a demanda foi proposta antes da vigência da Lei Complementar 118/05. Não se aplica, portanto, a nova regra de contagem do prazo prescricional de indébito tributário instituída pela Lei Complementar 118/2005.*

#### 4. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no AgRg no REsp 1120539/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 24/08/2012).

#### **ii) glosa indevida dos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos**

A jurisprudência do CARF é polêmica em relação ao tema, existindo posicionamentos divergentes sobre a matéria. Três posicionamentos sobressaem sobre o conceito de insumo: como integrados ao produto ou serviço, como necessários à atividade ou como conceito autônomo.

O primeiro conceito aparece em diversas decisões do CARF, dentre as quais podemos citar:

#### *INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.*

*O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

Em sentido diverso podemos citar a seguinte decisão:

*Acórdão 3402001.661 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*COFINS NÃO CUMULATIVIDADE RESSARCIMENTO CONCEITO DE INSUMO CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE PEÇAS COM DESGASTE NO PROCESSO PRODUTIVO LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.*

*O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão "insumos e despesas de produção incorridos e pagos", obviamente não se restringe somente aos*

*insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo*

*produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.*

*Créditos autorizados: a aquisições de óleo combustível, e de peças com desgaste no processo produtivo tais como peneiras, chapas perfuradas, correias, telas, capas perfuradas e martelos tipicamente integrantes dos maquinários do processo produtivo, e material de embalagem (containers flexíveis).*

*Atividade da empresa: setor de alimento.*

Por último, partilhamos do entendimento de que o conceito de insumo de ser buscado de modo autônomo ao preceituado no IPI, no ICMS e mesmo no IRPJ, visto que os tributos mencionados possuem materialidade distinta da PIS e COFINS.

Diferencia-se do IPI porque não abrange somente atividades de industrialização, não se dirige-se apenas a comercialização, pois envolve outras atividades de produção (industrialização) e não se submete ao IRPF porque não procura verificar a renda (disponibilidade econômica ou jurídica) do contribuinte, nem tampouco aferir a sua capacidade contributiva.

Tampouco se admitiria a utilização do conceito de insumo previsto no IPI, ICMS ou IR sob pena de se constituir na utilização indevida de analogia, pelo uso de vedada ampliação da base de cálculo do tributo. Determina o art. 108 do CTN que: “(...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

O conceito de insumo diferencia-se dos gastos necessários à industrialização (IPI), consumidos ou integrados à mercadoria ou necessários à atividade (IR) e deve estar coerentemente ligado à essência do tributo em questão, ou seja, na produção. Os gastos de materiais de escritório não são usualmente necessários à produção e portanto não geram créditos de PIS/Cofins, apesar de necessários à atividade, abatendo da base de cálculo do IR.

O conceito de insumo não está claramente delimitado na legislação, sendo que o art. 3º determina que:

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

*(...)*

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

Inexistindo limitação por parte da legislação, não cogita tal limitação por normas infralegais, de tal modo que toda a despesa necessária à produção ou prestação de serviços permitirá o seu aproveitamento em prol do princípio da não-cumulatividade.

Da leitura do pedido da recorrente verifica-se que todos os insumos citados são necessários à produção:

- 1) Vapor, utilizado como força motriz de diversos maquinários e equipamentos;
- 2) Nitrogênio Líquido, que possui diversas funções, como alimentação dos sistemas de reação de purga, atuando como diluente, transportador, dispersor de oxigênio, e, embora não integrando o produto final, é imprescindível para a produção de polietileno;
- 3) Nitrogênio Gasoso, utilizado como fluido de selagem na tancagem dos produtos finais;
- 4) Água Clarificada, utilizada nas torres de resfriamento da planta industrial;
- 5) Materiais de Embalagem, utilizadas para identificação e transporte do produto final.

Note-se que não se tratam de meras despesas necessárias à atividade, tais como gastos de materiais de escritório, mas de despesas absolutamente necessárias à atividade.

### **iii) interpretação da IN SRF n. 404 conforme a Lei n. 10.833/03;**

A confusão sobre o conceito de insumo empregado no texto da lei que regem o PIS e a COFINS surge com a edição da Instrução Normativa 247/02, na redação da pela IN SRF 358/03, que limitou a extensão do referido termo a interpretação conferida pela legislação do IPI, como se verifica no artigo 66, parágrafo 5o, segundo o qual:

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

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

*A impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, na medida que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela. Veja-se que nos termos da referida Instrução são insumos, geradores de créditos, tão somente os bens que venham a sofrer “alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”.*

Entendo, pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar o acórdão da DRJ.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator.

## Voto Vencedor

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Redator Designado.

Ainda que respeitáveis as razões do ilustre relator, discorda-se do seu entendimento acerca do conceito de insumo.

De plano registro que o colegiado reconheceu de forma unânime o direito de descontar créditos em relação às aquisições de: Vapor de 15kgf/cm<sup>2</sup>, Vapor de 42kgf/cm<sup>2</sup>, nitrogênio líquido, nitrogênio gasoso, água desmineralizada, contêineres, big bags, mag bags e tintas. Ademais, não reconheceu as homologações tácitas.

Assim, a divergência consiste em relação as aquisições de: água clarificada, caixas de papelão, paletes, filmes flexíveis e cola.

Como relatado, nesta matéria a controvérsia é se determinadas aquisições enquadram-se no conceito de insumo. De sorte que a controvérsia tem por objeto o conceito de insumo.

A legislação de regência, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, disciplinava:

*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)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

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

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos 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.*

*(...) (grifou-se)*

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despiciendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição PIS.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

*Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)*

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa (IN) nº 404/2004, regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da

legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação restritiva para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

*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:*

*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:*

*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.*

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da Cofins. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da Cofins especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direito ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, *in verbis*:

*Art. 1º*

*(...)*

*§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumos corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 - RS, assim se pronunciou:

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

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

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

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

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

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

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991-RS, DJe 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

*No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

*Nesses instrumentos normativos, o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.*

*Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.*

*Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados (...)(rgifou-se)*

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 404/2004.

Superada essa fase conceitual, passa-se ao exame deste caso concreto.

Deste modo, nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda 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.

Assim sendo, dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que as seguintes aquisições que foram objeto de glosa fiscal (água clarificada, caixas de papelão, paletes, filmes flexíveis e cola) não podem ser consideradas insumos porque não foram aplicadas diretamente na atividade fabril.

Destarte, após o confronto das posições da fiscalização e da interessada, é forçoso concluir que as embalagens que foram glosadas (caixas de papelão, paletes, filmes flexíveis e cola ) caracterizam-se como acondicionamento para transporte e não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que estes produtos foram aplicados quando o processo produtivo já havia sido encerrado.

Como visto, a água clarificada também não é consumida diretamente no processo produtivo. Segundo a recorrente, ela é utilizada nas torres de resfriamento da planta industrial, ou seja, não sofre alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação.

Em remate, não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição as aquisições de: caixas de papelão, paletes, filmes flexíveis e cola.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes – Redator designado

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Em que pese concordar com o entendimento do Ilustre Relator no sentido de que todos os bens e serviços indispensáveis à produção e fabricação de bens asseguram o crédito de PIS e COFINS na não cumulatividade, peço vênica para explicitar meu ponto de vista especificamente quanto ao direito ao crédito sobre os materiais de embalagem.

Com efeito, o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre materiais de embalagem encontra respaldo legal no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, que dispõe:

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

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

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já firmou o entendimento de que a melhor interpretação para o inciso segundo acima citado não é nem aquele que permite a tomada de crédito apenas dos bens que integram ou se desgastam no processo de produção (conceito aplicado apenas ao IPI), nem tampouco todos os gastos incorridos pela empresa (conceito aplicado ao IRPJ), mas sim aqueles bens e serviços que são indispensáveis à produção. Neste sentido são os acórdãos nº 9303-01.035 de relatoria do Dr. Henrique Pinheiro Torres, e nº 9303-01.740 de relatoria da Dra. Nanci Gama.

As decisões antes referidas firmaram o entendimento, ainda, de que o direito ao crédito das contribuições ao PIS e a COFINS devem ser analisada a luz das provas dos autos.

O uso divergir, em parte, do entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não por não concordar com a posição firmada, mas por entender que a solução para se delimitar, com maior precisão, os bens e serviços que geram direito a crédito de PIS e COFINS está no próprio conceito de “insumo”, já que este possui o mesmo sentido de “custo de produção”.

Peço vênua para citar o voto proferido pela Dra. Maria Teresa Martinez López, proferido nos autos do PA nº 13502.900391/2010-35, que tratou do tema com muita propriedade e bem demonstrou a conceituação do termo insumo. Vejamos:

*“...entendo que à vista da previsão contida no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS), o direito ao crédito supõe que o dispêndio tenha sido feito em relação a: a) um bem ou serviço; b) utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; c) assim considerados inclusive os combustíveis, quando consumidos em atividade ligada ao processo produtivo.*

*Na medida em que não há um significado único atrelado à palavra, ao nos depararmos com o termo “insumo” em tais dispositivos não podemos, a priori, afirmar ter o mesmo sentido que se encontra no âmbito de outras incidências, como o ICMS ou IPI (como registram algumas DRFs), apesar da compreensível tendência em querer transplantar para PIS/COFINS a experiência de várias décadas no âmbito daqueles impostos.*

*O sentido do termo “insumo” está diretamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se insere. Não apenas o contexto*

*imediate da frase em que aparece (inciso II das mencionadas leis), mas principalmente o contexto mediato da não cumulatividade das contribuições que é definido pelo seu pressuposto de fato (receita/faturamento).*

*“Insumo” não é palavra de origem latina que faça parte do arcabouço básico de nossa língua. Trata-se de vocábulo aqui introduzido por influência da língua inglesa ao se referir a “input” como algo que se introduz a determinado processo ou composição e, por isso, está ligado à respectiva existência. O Dicionário de Direito Tributário de Eduardo Marcial Ferreira Jardim conceitua insumo da seguinte forma:*

*“situa-se no plano de economia e indica os elementos destinados à industrialização, comercialização e prestação de serviços, a exemplo de matéria-prima, equipamentos, capital, mão de obra e energia, entre outros componentes ligados à produção de bens ou serviços.” (ed. Noeses, p. 224).*

*Acontece que este é o mesmo sentido de custo. Com efeito, para o Dicionário Houaiss custo é o “esforço, trabalho empr. na produção de bens e serviços”. Para o Dicionário Caldas Aulete custo é o “trabalho, tempo, dinheiro gastos na produção de bens e serviços (custodo material/da viagem).*

*Por estes conceitos, depreende-se que insumo é a coisa e o custo é o valor despendido por esta mesma coisa. Insumo e custo são termos que representam a mesma realidade.*

*Todo o bem ou serviço adquirido pela empresa que seja um insumo, isto é, que seja empregado na produção de novos bens e serviços, é necessariamente um custo. Se determinado bem ou serviço adquirido não for empregado na produção, este não será um custo.*

*Dai a diferença entre “custo” e “despesa”, dois termos técnicos que possuem sentidos diversos, segundo a própria legislação comercial, mais precisamente, para o artigo 187 da Lei nº 6.404/76. Eliseu Martins ensina que custo é o “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, e despesa o gasto com “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.*

*Enquanto os custos são todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, as despesas são gastos em “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”, são as despesas administrativas, financeiras e de venda, dentre outras, que não estão ligadas à produção do bem ou do serviço.*

*As despesas são efetivadas não para a obtenção do produto ou serviço destinado à venda, mas sim para comercialização ou a realização deste produto.*

*Penso ainda que quando a lei (neste caso, art. 3º, II, da lei nº 10.833/03) trata dos créditos calculados sobre os “bens e*

*serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda”, utiliza o termo insumo com o mesmo sentido de custo. Ambos refletem a mesma realidade, como dito acima, mas que cabe novamente ressaltar, qual seja, os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços utilizados na produção de bem ou serviços. O verbo “utilizar” possui o sentido de “empregar” (algo) em ou para determinado fim (dicionário Houaiss). Tal verbo no particípio (forma nominal) expressa uma ação plenamente concluída. Ou seja, o crédito somente pode ser calculado em relação aos bens e serviços que foram efetivamente empregados em determinada finalidade.*

*No contexto legal do dispositivo “bens e serviços, utilizados como insumo” o termo “como” expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto quer dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumos, mas utilizados como insumos.*

*Em suma, todos os custos, por estarem sempre ligados à bens, serviços e utilidades deles decorrentes que se apresentem como necessários para a obtenção ou o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configure conditio sine qua non da própria existência do produto e ou do respectivo processo produtivo estão abrangidos pela regra de dedutibilidade.*

*Veja que este entendimento está em sintonia com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Isto porque, se é verdade que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem entendendo que insumo é o gasto necessário 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, não é menos verdade que todos os custos da empresa se enquadram nesta delimitação, pelo próprio conceito de custo, que são sempre necessários ao produto ou à produção.*

*Certamente que determinados insumos ou custos não conferem o crédito, como, por exemplo, os custos com os empregados ligados à produção. A despeito deste dispêndio ser um custo de produção, ele encontra-se dentre as exceções compreendidas nos §§ 2º e 3º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Outros exemplos podem ser citados, como a aquisição de bens e serviços adquiridos de pessoas não domiciliadas no País.*

*Há um elemento de identidade nestas exceções taxativamente previstas no referido normativo, qual seja, o fato de a negativa ao crédito não afetar o princípio da não-cumulatividade. A pessoa física ou a empresa estrangeira não paga PIS e COFINS, razão pela qual não haveria que se falar em cumulatividade em face do não crédito nestas hipóteses. Por outro lado, lembrando do brocardo exceptio declarat regulam (a exceção declara a regra) e exceptio firmat regulam in contrarium (a exceção firma a regra em contrário), estas hipóteses excepcionais de não*

*crédito, confirmam a regra de que em havendo a cumulatividade, há de se interpretar a norma de forma mas ampla possível para nestes situações conceder se o crédito do PIS e da COFINS, em homenagem à não cumulatividade constitucional.”*

Como se depreende das razões acima, o termo insumo possui o mesmo sentido de custo de produção. Portanto, para verificar se determinado bem gera direito a crédito de PIS e COFINS na não-cumulatividade, necessário avaliar se este compõe um custo de produção.

Especificamente quanto aos materiais de embalagem, não há dúvida de que sejam aqueles utilizados para acomodar o produto, sejam aqueles utilizados para o seu transporte, representam custos de produção a luz das regras contábeis vigentes, na medida em que constituem gastos necessários a colocação do bem no ponto de venda, razão pela qual todos os bens com essa classificação devem gerar direito a crédito das contribuições.

Mesmo que se adote o conceito firmado pela Câmara Superior, todos os materiais de embalagem, seja para transporte ou acomodação do produto, caracterizam-se como indispensáveis ao processo produtivo, razão pela qual, sob qualquer ângulo que se analise a questão, imprescindível o reconhecimento do crédito de PIS e COFINS sobre materiais de embalagem, especialmente no presente caso, considerando a especialidade do produto e as necessidades especiais de embalagem para sua conservação e manuseio.

Não é outro, aliás, o entendimento que se firma na jurisprudência deste E. Conselho, como se verifica do acórdão 3301-01.491, de Relatoria do Dr. José Adão Vitorino de Moraes, bem como acórdão 3802-001.424, de Relatoria do Dr. Francisco José Barroso Rios, cuja ementa desse último transcrevo:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. O regime da não cumulatividade do PIS/PASEP admite o desconto de créditos calculados em relação a embalagens (pallets, cantoneiras e demais produtos) utilizados para acomodação de caixas de frutas frescas destinadas ao mercado exterior, uma vez que tais embalagens, necessárias à preservação da carga, se enquadram no conceito de insumo estabelecido pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002. PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS QUANDO DA VENDA, NO MERCADO INTERNO, DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. AUTORIZAÇÃO LEGAL SOMENTE A PARTIR DE 09/08/2004. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep, apurado na forma do artigo 3º da Lei no 10.637, de 2002, em virtude de vendas para o mercado interno de produtos sujeitos à alíquota zero, poderá ser aproveitado para compensação com débitos próprios ou para ressarcimento somente a partir de 09/08/2004. Base legal: artigos 16 e 17, inciso III, da Medida Provisória no 206, de 06/08/2004, c/c parágrafo único do artigo 16 da Lei no 11.116, de 18/05/2005. Recurso a que se dá provimento em parte.*

*(PA nº 10380.723552/2010-04 – Relator FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Acórdão 3802-001.424)*

Cumpre, por fim, destacar que no caso concreto da Recorrente, o laudo elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), apresentado com os memoriais, atesta que todos os materiais de embalagem, quais sejam, contêineres, big bags, mag bags, caixas de papelão, paletes, filmes flexíveis, tinta de impressão e braçadeiras são necessários e imprescindíveis à produção e venda de polietileno.

Em relação aos contêineres, big bags, mag bags, caixas de papelão e tintas de impressão sobre essas embalagens, entendo que não há maiores dúvidas, já que mesmo para os que adotam para o PIS e COFINS o conceito utilizado pelo IPI, tais bens gerariam direito a crédito por comporem o produto final.

Já quanto aos paletes e os filmes flexíveis, no caso específico da Recorrente, o laudo do IPT apresentado demonstra que eles compõem o produto final (conforme fotos que foram apresentadas), já que os big bags, mag bags precisam estar unidos aos paletes e envolvidos em filmes flexíveis para que o bem produzido fique devidamente embalado. Portanto, no caso concreto, mesmo para que adote um conceito restritivo como no IPI para análise do direito ao crédito de PIS e COFINS, há que se reconhecer o direito ao creditamento.

É como voto,

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl