



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

Processo nº 11686.000033/2009-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.426 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2013
Matéria RESSARCIMENTO PIS
Recorrente BRASKEM S/A INCORPORADORA DA PETROQUÍMICA TRIUNFO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Cofins no regime da não-cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE INTERNO. REMOÇÃO DE RESÍDUOS.

Consideram-se insumos os materiais de embalagem incorporados ao ativo circulante utilizados para a eliminação dos resíduos da produção ou para o transporte de produtos dentro da unidade fabril.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

EDITADO EM: 03/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório nº 0150/2012 (fl. 447), que aprovou o Parecer DRF/CCI/SAORT nº 036/2012 (fls. 411/420), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari (DRF/CCI), que homologou parcialmente as compensações declaradas.

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito de PIS não cumulativa exportação relativo ao 3º trimestre de 2008, utilizado para compensar débitos próprios.

A autoridade fiscal, após análise dos documentos entregues pela contribuinte em resposta aos Termo de Intimação SARAC/DRF/CCI nº 0422/2011 (fls. 167/169), nº 0635/2011 (fls. 188/193) e 0679/2011 (fls. 194/200), reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da interessada e homologou a compensação até o limite do crédito.

Cientificada do despacho decisório em 03/04/2012 (Aviso de Recebimento à folha 449), em 02/05/2012 a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade (fls. 451/475), sendo esses os pontos de sua irresignação, em síntese:

1. No Despacho Decisório DRF/CCI nº 0150/2012 foram excluídos diversos produtos do cálculo relativo ao crédito da Cofins não cumulativa vinculada às receitas de exportação, sob o fundamento de que tais bens não podem ser caracterizados como insumos geradores do crédito objeto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pois não se enquadram dentro do conceito abrangido pelo § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004;

2. Conforme se infere do § 12 do art. 195 da CF, matriz constitucional da sistemática não-cumulativa da Cofins, facultou-se ao legislador infraconstitucional escolher apenas os setores da atividade econômica para os quais tal contribuição social será não-cumulativa, e foi nesta trilha que a Lei nº 10.833, de 2003, definiu que a sistemática não-cumulativa seria aplicável tão somente às pessoas jurídicas que apurem o Imposto de Renda com base no lucro real, limitando assim o seu alcance;

3. Por este motivo, para que a não-cumulatividade da Cofins seja plenamente eficaz, não se pode admitir qualquer outra

restrição senão em relação aos setores econômicos aos quais se aplica, conforme jurisprudência administrativa transcrita;

4. Diferentemente do entendimento perfilhado pela fiscalização, a própria Lei nº 10.833, em seu art. 3º, § 3º, preceitua que o direito a crédito se circunscreve aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei, sendo evidente que todos os itens que compuserem o custo vinculado às receitas de exportação, bem como os que se revelem em despesas assumidas pela pessoa jurídica para esse fim, devem ensejar o direito ao creditamento da Cofins;

5. Nesta trilha, é na legislação do Imposto de Renda que o intérprete deve se abeberar para fins de definição do alcance do seu direito ao crédito, citando doutrina que corroboraria seus argumentos;

6. A Lei de Sociedades Anônimas silencia em relação aos gastos classificáveis como custos de produção, e, diante disso, a requerente se apropria das lições constantes do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAF), segundo o qual devem ser adicionados ao custo de produção todos os custos diretos e os indiretos necessários para colocar o item em condições de venda;

7. Buscando definir de forma mais específica o que sejam custos, cita Norma e Procedimento de Contabilidade NPC nº 02 do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON;

8. Logo, as despesas incorridas, relacionadas às receitas em voga, também conferem direito a crédito, nos termos da Lei 10.833, as quais estão definidas no RIR/99, em seu art. 299;

9. E, não distante do quanto apregoa a doutrina e jurisprudência trazidas como arrimo para a tese defendida nos presentes autos, é de se ressaltar que todos os insumos cujos créditos foram glosados pela fiscalização estão devidamente registrados na escrita contábil da requerente sob a rubrica de custos ou despesas;

10. Em que pese a clareza dos dispositivos legais da Lei nº 10.833, de 2003, e na contramão da doutrina e da hodierna jurisprudência emanada do CARF, a fiscalização sustenta que o termo insumo deve ser interpretado apenas como aqueles bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica que, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração, sejam consumidos, sofram desgaste ou perda/modificação de suas propriedades físicas ou químicas;

11. Entretanto, a Receita Federal, ao editar a Instrução Normativa nº 404, de 2004, acabou definindo o conteúdo do vocábulo insumos para fins de apuração da Cofins na sistemática não-cumulativa, valendo-se exatamente dos mesmos critérios que foram traçados pela legislação de regência do IPI

para estabelecer o alcance do referido vocábulo para fins deste imposto;

12. Entretanto tal entendimento vai de encontro às prescrições da própria Lei nº 10.833, pois o direito ao crédito em análise aplica-se aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos pela pessoa jurídica titular do referido direito, de modo que a Lei nº 10.833, de 2003, foi muito mais além do quanto preceituado pela legislação do IPI;

13. De fato, o conceito de insumos erigido pela legislação do IPI está intimamente ligado à materialidade deste tributo, que, como cediço, tem como fato gerador operações relativas à industrialização de produtos, no entanto a materialidade da contribuição em tela é diversa da do IPI, já que consiste na aferição de receita, de modo que a conceituação de insumo para fins da implementação da técnica da não-cumulatividade da Cofins deve levar tal especificidade na devida conta, abrangendo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica;

14. Assim, não há outra conclusão possível senão a da total inaplicabilidade do conceito de insumo albergado na legislação de regência do IPI, tomado por empréstimo pela IN nº 404, para operacionalizar a sistemática não cumulativa da Cofins, uma vez que este tem caráter eminentemente restritivo;

15. Diante disso, é inegável que a IN se mostra absolutamente imprestável, pois criou conceito restritivo de insumos, não veiculado pela própria Lei nº 10.833, de 2003.

16. Valendo-se das informações contidas nos Laudos Técnicos elaborados pelo seu corpo de profissionais com o fito de demonstrar a imprescindibilidade dos insumos na consecução do seu objeto social, a requerente busca demonstrar o equívoco cometido quanto às glosas das aquisições de água desmineralizada, água clarificada (imprescindível ao controle da temperatura nas torres de resfriamento, de forma semelhante aos combustíveis, cujo direito ao crédito é reconhecido expressamente pela legislação), nitrogênio (utilizado como fluido de selagem – evitando a entrada de oxigênio da atmosfera nos equipamentos e, por conseguinte, a formação de uma "atmosfera explosiva", e para a realização de purga nos equipamentos), revelando-se de extrema importância o pagamento de Tarifa de Remuneração de Distribuição de Nitrogênio para manutenção da tubovia de distribuição do referido insumo;

17. O mesmo se observa quanto às aquisições de óleo compressor (utilizado como óleo de lubrificação do sistema de engaxetamento dos cilindros de diversos equipamentos do processo produtivo) e de vapor (utilizado como força motriz de diversos maquinários e equipamentos), em relação ao qual, inclusive, o direito ao crédito foi textualmente reconhecido pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ao promover alteração no inciso III do art. 3º da Lei 10.833;

18. No que concerne aos materiais de embalagem, a requerente necessita adquirir materiais utilizados no ensacamento do polietileno produzido da planta industrial, a exemplo das sacarias, big bags e mag bags, papelão para caixas, liner e paletes, constituindo estes insumos do processo produtivo, pontualmente descritos em Laudo Técnico ora apresentado;

19. O polietileno fabricado pela requerente é ensacado em big bags, contêineres ou bobinas, conforme o caso, e empilhado sobre os paletes (adquirido com a finalidade de deslocar as embalagens dentro da planta), para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, deixando, por fim, o estabelecimento da requerente com destino aos seus compradores

20. É forçoso concluir que tais embalagens são indispensáveis para a venda do polietileno produzido pela requerente, diante do que os custos na sua aquisição devem compor a base de cálculo do crédito da Cofins vinculado às receitas decorrentes de exportação;

21. Especificamente em relação aos materiais utilizados na identificação final do produto, é indiscutível sua importância e imprescindibilidade no processo produtivo, haja vista que tais produtos permitem a correta identificação e individualização do produto final, a exemplo das etiquetas afixadas nas embalagens, sem as quais não seria possível a satisfatória distribuição dos produtos aos clientes;

22. Nesse mesmo diapasão, as braçadeiras, papelão, cola quente, liner, fitas e filmes têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens já preenchidas e devidamente vedadas pelos lacres, para, então, serem distribuídas aos compradores na forma como solicitado;

23. Partindo dos argumentos acima expendidos, sobretudo em face dos mais recentes julgados emanados do CARF, deve-se reconhecer que a aquisição das embalagens aqui apontadas gera direito ao crédito pretendido; já que constituem, evidentemente, custos necessários para o auferimento de receitas por parte da requerente;

24. Observe-se que a legislação ordinária, bem como a IN SRF nº 404, não classificam espécies distintas de embalagens, o que, por consequência lógica, impossibilita tratamento diferenciado para fins de aproveitamento de crédito da Cofins relativamente a este ou aquele tipo de embalagem;

25. A IN nº 404, de 2004, ao restringir o alcance do conceito do vocábulo "insumos" previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, restou maculada pelo vício insanável da ilegalidade, razão pela qual não merecem prosperar os argumentos sustentados pela fiscalização e, por conseguinte, a glosa dos créditos apurados pela requerente, relativamente aos bens utilizados como insumos;

26. Ademais, à luz da literalidade dos dispositivos normativos em análise, tem-se que a única interpretação possível para que estes obtenham a chancela da "legalidade" consiste em entender que a "ação direta" não está adstrita ao contato físico do bem (insumo) com a mercadoria em produção, mas sim à sua afetação direta ao processo produtivo, em vista da essencialidade daquele para a consecução deste;

27. A interpretação sistemática da não-cumulatividade aplicada à Cofins, feita a partir do confronto da IN 404/2004 com a Lei 10.833/2003, induz, inevitavelmente, à inteligência de que não é necessário o contato físico direto do insumo com o bem produzido, mas que, para que seja enquadrado como insumo, é fundamental que este exerça ação direta sobre o processo produtivo;

28. Logo, relevante é que o bem tenha sido aplicado na linha de produção e que se mostre imprescindível à fabricação do produto final, para que assim seja tido como insumo hábil a ensejar o direito ao creditamento;

29. Tanto é assim que a Receita Federal facultou o desconto de créditos decorrentes de combustíveis e, até mesmo, da energia elétrica, que, apesar de não agirem diretamente sobre o bem de produção, têm indispensável ação para se alcançar o produto final, sem os quais não há que se falar no próprio processo produtivo;

30. Absurdo seria exigir que o aludido órgão pudesse elencar expressamente todos os bens que, eventualmente, participem do processo de produção sem entrar em contato direto sobre o bem em fabricação;

31. Diante da impossibilidade de se estabelecer relação exauriente de todos os bens utilizados no processo de produção, a RFB fez constar, no art. 8º, §4º, I, "a" da IN 404, de 2004, os requisitos para que se admita como insumos os bens que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas e químicas, tenham aplicação direta no processo produtivo, e não sejam incluídos no ativo imobilizado da empresa;

32. Nesta senda, por ausência de expressa determinação neste sentido no corpo da Lei nº 10.833, de 2003, é a imprescindibilidade do bem no processo fabril, independente do contato físico direto com o bem produzido, e o atendimento dos demais requisitos elencados no dispositivo mencionado no parágrafo precedente que o caracterizam o insumo;

33. Neste contexto, conforme demonstrado nos itens precedentes, os bens adquiridos pela ora requerente são essenciais ao seu processo produtivo, sendo diretamente afetados às atividades fabris na medida em que são nelas aplicados, sofrendo perdas e/ou desgaste de suas qualidades em razão da sua utilização;

34. Do arrazoado constante dos itens acima, afigura-se notório o preenchimento de tais requisitos pelos bens adquiridos pela

requerente, de modo que outro entendimento não deve prosperar senão o de que tais bens são, de fato, insumos, ensejando a apuração e o subsequente aproveitamento dos créditos da Cofins, afigurando-se absolutamente descabida as glosas efetuadas pelo agente do Fisco;

35. Ao final, protesta pela juntada posterior de documentos e pela realização de diligência fiscal, hábil a atestar tudo o quanto pontuado na Manifestação de Inconformidade.

Sobreveio decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório pleiteado. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/09/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. 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.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

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

EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não-cumulatividade.

A lide restringe-se a glosa de créditos da recorrente referentes à aquisição de: big-bag, liner, paleta, papelão, água clarificada e desmineralizada, aparas de plástico, nitrogênio e a tarifa sobre a distribuição de nitrogênio.

Os créditos referentes à aquisição de óleo compressor e vapor foram concedidos pela instância *a quo*, não sendo objeto de recurso.

Delimitada a lide, mostram-se necessários alguns esclarecimentos acerca da apuração de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, bem como dos conceitos que serão adotados neste voto.

Do conceito de insumos

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 instituíram um sistema legal de abatimento de créditos em relação a determinados gastos, apurados mediante a aplicação das alíquotas especificadas para estas contribuições (1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins).

O legislador adotou o critério de listar expressamente os bens e serviços capazes de gerar crédito no artigo 3º destas leis:

Lei nº 10.833/03

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: (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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, 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)

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se percebe, as hipóteses passíveis de geração de créditos não abarcam a totalidade das despesas e custos que as pessoas jurídicas possuem, estando ausentes, por exemplo, as despesas financeiras. Ressalte-se que tais despesas, originalmente, geravam direito a créditos, mas esta possibilidade foi extinta pela Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004.

Neste processo, as glosas tiveram como objeto gastos considerados pela recorrente como aquisição de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens, conforme previsto no inciso II do artigo supracitado.

O termo insumos, de origem econômica, traduzido do termo inglês *input*, compreende, de um modo geral, bens ou serviços utilizados na produção de um outro bem ou serviço.

Inclui, em sua acepção mais ampla, cada um dos elementos que entram no processo de produção de mercadorias ou serviços, e são necessários para a sua produção, tais como matérias-primas, bens intermediários, máquinas e equipamentos, capital e trabalho humano.

Diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviço para consumo em suas atividades.

Na indústria, podem integrar o produto final, como as matérias primas, podem servir para alimentação de máquinas, como os combustíveis, ou podem ser utilizados para a manutenção do parque fabril, como os lubrificantes.

Insumo, desta forma, pode ser entendido como todos os fatores de produção que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, sejam eles diretos, como as matérias-primas, ou indiretos, como a mão-de-obra, energia, e os tributos.

O vocábulo, em seu sentido jurídico, foi desta forma conceituado por Maria Helena Diniz:

Insumo. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributo), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.¹

Marco Aurélio Greco² distingue os insumos em econômicos e funcionais. Insumos econômicos seriam aqueles que incluem os fatores de produção, como o capital e o trabalho; já os funcionais englobam todos os elementos que integram o processo produtivo, como máquinas, equipamentos, matérias-primas, trabalho humano, embalagens, etc..

Observa-se, todavia, que nem toda aquisição de bens não-duráveis será caracterizada como compra de insumo. É necessário que as despesas sejam relacionadas às atividades da pessoa jurídica. Desta forma, despesas com a família de executivos, por exemplo, nunca são considerados insumos, mesmo que tenham sido custeadas pela pessoa jurídica.

Analisando-se os elementos que permitem o desconto de créditos na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins, verifica-se que eles tomam por base bens adquiridos para revenda (inciso I), bens do ativo permanente (incisos VI e VII), insumos necessários à produção (inciso II), serviços (inciso IX), bem como outros custos e despesas incorridos com a atividade empresarial (incisos III, IV, V e X).

¹ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. Vol 2, São Paulo: Saraiva, 1988, p. 870

Documento assinado digitalmente por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO em 30/10/2013 por JOEL MIYAZAKI. Autenticado digitalmente em 30/10/2013 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO. Assinado digitalmente em 30/10/2013 por JOEL MIYAZAKI.

Constata-se que os créditos abrangem, de forma selecionada, insumos econômicos e funcionais.

Observa-se ainda que, dentre as hipóteses passíveis de geração de créditos, o inciso II do artigo 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permite o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo “insumos”, incluído dentre as hipóteses de creditamento, que por sua vez são constituídas por “insumos” em significado amplo, como não poderia deixar de ser, gerou uma infinidade de divergências em relação ao seu significado.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão competente para emissão de normas complementares referentes ao sistema tributário nacional, definiu como insumos apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em *"ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"*.

Adotou-se, nestes atos, o entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 65/79 acerca do conceito de insumos – tal ato, contudo, versa sobre o IPI.

Alguns julgados deste Conselho, de forma diametralmente oposta, defendem que o conceito de insumo aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao Imposto de Renda, baseado em que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita.

Entendem, desta forma, que a materialidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é mais próxima daquela estabelecida para o IRPJ do que daquela prevista para o IPI.

Assim sendo, baseado na 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, seria mais próprio de ser aplicado a estas contribuições do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Entendo, contudo, que a melhor forma de definição conceito de insumos passa pela análise da figura tributária ao qual este conceito foi estabelecido, qual seja da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. E, tendo em vista que o cerne de uma figura tributária é a sua materialidade econômica, no caso das contribuições em tela esta definição exige que se verifique “a receita ou o faturamento”, nos termos da CF/88, e mais especificadamente a receita bruta, ou “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, conforme previsto pelas leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Este entendimento inviabiliza a defesa do conceito de insumos estabelecido pelas Instruções Normativas expedidas pela RFB, que reproduzem o conceito de insumos estabelecido pela legislação do IPI.

Esclarece-se que o IPI possui como elemento nuclear as operações de industrialização, assim entendidas aquelas que modificam a natureza ou a finalidade de produtos, ou os aperfeiçoem para o consumo, fato jurídico com profundas diferenças em relação às contribuições em tela.

Em que pese a receita bruta de uma pessoa jurídica ter por base, entre outras receitas, aquelas decorrentes de operações de industrialização, a materialidade jurídica receita em nada corresponde ao destas operações.

Da mesma forma, não se mostra apropriada a utilização do conceito de insumos adotado na legislação do Imposto de Renda.

Este tributo incide sobre o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, denominado renda ou lucro. Não se confunde, de forma alguma, com receita bruta, que possui sentido bem mais amplo, compreendendo qualquer quantia percebida.

Mesmo que se possa falar que a materialidade jurídica “renda” é mais próxima a “receita” do que “operações de industrialização”, ainda assim as diferenças entre estas figuras impedem que se adote, pura e simplesmente, os entendimentos já consolidados na legislação do Imposto de Renda para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, a busca do conceito de insumos para estas contribuições impõe que se verifique a base econômica destas, ou seja, a receita bruta.

Por outro ângulo, tendo em vista a ausência de uma verdadeira cadeia econômica relacionada à receita bruta, posto dizer respeito a cada contribuinte individualmente considerado, as proposições existentes para as demais exações tributadas pelo regime da não-cumulatividade, quais sejam o IPI e o ICMS, tampouco podem ser utilizadas sem que sejam feitas as devidas adaptações.

Assim sendo, em consonância com o pensamento de Marco Aurélio Greco³, mostra-se necessário, para definição do conceito de insumos, a visualização do processo formativo da receita daquela pessoa jurídica. E este processo formativo da receita inclui todos os elementos, sejam eles físicos ou funcionais, necessários para a obtenção desta receita.

Claro que este entendimento não pode vir dissociado das hipóteses previstas na legislação como passíveis da geração de créditos.

O legislador especificou, no artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, quais situações passíveis de geração de créditos, deixando de fora desta lista determinados custos e despesas.

Caso a lei tivesse por objetivo adotar a generalidade, bastaria fazer uma alusão genérica a toda e qualquer despesa ocorrida e que estivesse sujeita, anteriormente, à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Tendo em vista que esta não foi a forma adotada pela legislação, não se pode entender como insumos despesas que dizem respeito a todo e qualquer aspecto da atividade de uma empresa.

³ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004, pp.

Pois bem, o artigo 3º destas leis, ao falar de “insumos”, restringe aqueles utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desta forma, excluem-se deste critério todos os gastos que digam respeito à formação de receitas diferentes daquelas referentes a prestação de serviços ou a produção de bens, tais como as despesas financeiras.

Isto não quer dizer que tais despesas não possam gerar créditos caso se enquadrem em alguma outra hipótese incluída no artigo 3º, apenas que não se caracterizam como insumos no teor do inciso II deste artigo.

Pelo mesmo raciocínio, as despesas administrativas, por não terem relação ao processo formativo da receita na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, não geram direito a crédito.

Outro aspecto importante para a definição de determinado bem como insumo é o momento em que este bem é utilizado, se antes, durante ou após o término do processo produtivo.

Como já esclarecido, apenas os bens utilizados no processo produtivo são considerados insumos, de forma que os bens utilizados antes de iniciada a produção, ou após o término desta, não são considerados insumos para fins de geração de créditos.

Do exposto, conceituamos insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como sendo toda aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da prestação de serviços ou da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade, ou por serem necessárias a outras atividades desta pessoa jurídica.

Também não se enquadram como insumos os bens destinados ao ativo imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de depreciação.

Das embalagens

Ingressando-se na análise específica dos itens glosados, temos que *big-bag, liner, paleta e papelão* correspondem a materiais de embalagem utilizados para o transporte de bens e materiais.

Esclarece-se que a recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a industrialização e a comercialização de produtos químicos e petroquímicos.

Foi anexado ao presente processo Laudo Técnico que assim informa o uso destes materiais:

2.3.2 Insumos para embalagem

Os materiais produzidos são, na maioria dos casos, produzidos na forma líquida ou gasosa, e assim são geralmente fornecidos aos clientes, através de venda a granel ou diretamente através de tubulação (tubovia).

São utilizados matérias de embalagem eventualmente, para acondicionar rejeitos e resíduos, para que sejam destinados a incineração, aterros etc., bem como para viabilizar o transporte de bens e materiais através da unidade fabril, com o uso de paletes e big bags.

Constata-se, portanto, que os materiais de embalagem não são utilizados para a venda de seus produtos, mas sim para a eliminação dos resíduos de sua produção ou para o transporte de seus produtos dentro da unidade fabril. Não se tratam, portanto, de embalagens para venda de artigos prontos para o consumo.

A autoridade fiscal, ao promover as glosas, confirma que os materiais são utilizados para o transporte, motivando a glosa dos créditos apenas devido as embalagens não possuírem qualquer característica promocional, de apresentação ou de comercialização.

Entendo, contudo, que a falta de características de comercialização dos materiais não significa que os mesmos não tenham participação no processo produtivo da recorrente, visto serem utilizados para a remoção dos resíduos da produção e do transporte de bens dentro de suas unidades.

Observa-se, todavia, que muitos destes bens, como os paletes, possuem vida útil superior a um ano, o que os caracteriza como bens do ativo permanente, sujeitos a depreciação e, desta forma, não se enquadram no conceito de insumos previsto no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03.

Desta forma, entendo que apenas são considerados insumos os materiais de embalagem *big-bag, liner, paleta e papelão* que, pelo valor e tempo de vida útil, possam ser deduzidos como despesa operacional e contabilizados no ativo circulante, não sendo considerados insumos aqueles gastos considerados como custo de aquisição de bens do ativo permanente, nos termos do artigo 301 do RIR/99.

Dos demais itens glosados

Foram ainda objeto de glosas do gastos com a aquisição de *água clarificada e desmineralizada, aparas de plástico e nitrogênio*, devido a representarem utilidades, não sendo consumidos nem sofrerem desgaste em razão de utilização direta no processo produtivo.

Constata-se que a autoridade fiscal utilizou o critério definido pela RFB em instruções normativas, restringindo o conceito de insumos apenas aos bens que entrem em contato direto com o produto em fabricação.

Em que pese o entendimento exposto pela autoridade fiscal, como já exposto, entendo que o simples fato de um produto não ser consumido ou se desgastar, ou, ainda, sofrer perda de suas propriedades físicas e/ou químicas em função de um contato direto como produto em fabricação não exclui este bem de ser considerado como insumo para fins de creditamento da contribuição em tela.

Os custos com a aquisição de água clarificada e desmineralizada, aparas de plástico e nitrogênio, conforme devidamente explicitado pela recorrente, são necessários à percepção de receitas decorrentes da industrialização de produtos químicos e petroquímicos, razão pela qual enquadram-se como insumos e permitem a geração de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins.

Em relação ao último item a ser analisado, qual seja o pagamento de Tarifa de Remuneração de Distribuição de Nitrogênio, que corresponde ao pagamento à Copesul pela manutenção da tubovia de distribuição de nitrogênio, trata-se de serviço essencial ao desenvolvimento de suas atividades industriais, incluindo-se no conceito de insumos previsto na legislação e permitindo o creditamento.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto pela manutenção dos créditos em relação aos materiais de embalagem big-bag, liner, palete e papelão que, pelo valor e tempo de vida útil, possam ser deduzidos como despesa operacional e contabilizados no ativo circulante, glosando-se aqueles gastos com materiais de embalagem considerados como custo de aquisição de bens do ativo permanente, nos termos do artigo 301 do RIR/99, bem como pela manutenção dos créditos em relação à aquisição de água clarificada e desmineralizada, aparas de plástico e nitrogênio e ao pagamento de Tarifa de Remuneração de Distribuição de Nitrogênio, nos termos deste voto.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator