



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

Processo nº 11686.000181/2008-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.019 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2013
Matéria PIS/COFINS. INSUMOS
Recorrente AGROFERTIL SA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI - restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos *critérios próprios* para a apuração da base de cálculo das contribuições.

As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, *necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo*, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza. Os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama votaram pelas conclusões.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

O presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos do PIS cumulado com compensação – PER/DCOMP, decorrentes de vendas no mercado interno com alíquota zero (art. 16 da Lei nº 11.116/2005), no valor de R\$ 30.448,74, período de apuração 1º trimestre/2006 (e-fls. 5/ss).

Consta da Informação Fiscal (e-fls. 63/ss) e do Despacho Decisório nº 038/2009 (e-fls. 89), exarados pela DRF – Porto Alegre, que foi reconhecido parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 28.128,52, sendo glosado o restante do crédito pleiteado sob o seguinte fundamento, *verbis*:

*“(…) Despesas e custos indiretos como **gastos gerais de fabricação**, etc, embora necessários à realização das atividades da empresa, não são considerados insumos para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, para fins de apuração dos créditos no regime da sistemática não-cumulativa. Assim, não dão direito a crédito os valores despendidos com gastos gerais de fabricação.” (n.g.)*

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento/compensação (PER/DECOMP), relativo ao saldo credor de PIS não-cumulativa, vinculado às vendas no mercado interno com alíquota zero, analisado no período de 01/01/2006 a 31/03/2006.

Conforme o relatório fiscal, a interessada incluiu indevidamente, na base de cálculo dos créditos, valores referentes a gastos gerais de fabricação, que não podem ser

caracterizados como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

Desta forma, foi apurado um crédito passível de ressarcimento e compensação no valor de R\$ 28.128,52, ao invés de R\$ 30.448,74, conforme pleiteava originalmente o contribuinte, que apresentou manifestação de inconformidade contra a glosa parcial, argumentando, em síntese:

- Que os gastos gerais de fabricação, objeto da glosa, se tratariam de despesas aplicadas diretamente na produção do fertilizante, seriam essenciais ao seu processo industrial e portanto passíveis de inclusão na base de cálculo dos créditos apurados. Acrescenta que a RFB já teria reiteradamente decidido no mesmo sentido, cita e transcreve Soluções de Consulta e Soluções de Divergência para embasar seus argumentos. Conclui que a interpretação da não-cumulatividade, conforme a Constituição, levaria ao reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias a produção do resultado econômico, especialmente em se tratando de "gastos gerais de fabricação".

- Quanto aos efeitos do cancelamento da DCOMP, anexou fotocópia de cancelamento da DCOMP que utilizou o crédito aqui parcialmente indeferido. Aponta que o cancelamento se deu antes da ciência do despacho decisório aqui impugnado, o que estaria de acordo com o disposto no Art. 82 da IN SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, o qual entende que apenas obstaria o cancelamento quando já existente decisão administrativa sobre a DCOMP que se pretende cancelar.

Diante de todo o exposto, requer o recebimento de sua Manifestação de Inconformidade para que se reforme a decisão proferida, com o reconhecimento da possibilidade de inclusão dos créditos relativos a gastos de fabricação na base de cálculo dos créditos apurados na contribuição não-cumulativa, ou, sucessivamente, que seja reconhecida a inexistência do débito e acolhido o tempestivo cancelamento da DCOMP, conforme documentos que anexou..

A 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre proferiu o Acórdão nº 10-36.643, em 19 de janeiro de 2012 (e-folhas nº 254/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa: DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

A interessada regularmente cientificada do Acórdão, em 07/02/2012 (e-folha 265), interpôs Recurso Voluntário em 28/02/2012 (e-fls. 267/ss), onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A matéria em discussão neste litígio – conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/Cofins – tem dado azo a profundos debates no CARF e, também, à decisões com entendimentos divergentes.

Existem julgados que têm dado interpretação *mais restritiva* ao conceito de insumos, equiparando-os ao conceito utilizado na legislação do IPI (vide Acórdãos nº 3801-001.855, de 23/05/2013 e nº 3301-00.929, de 3/05/2011), adotando o entendimento constante das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004; há julgados que aplicaram conceito *mais elástico*, adotando o conceito de insumo como todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos moldes da legislação do IRPJ (vide Acórdãos nº 3202-00.226, de 08/12/2010 e nº 203-12.741, de 11/03/2008); há julgados, em uma linha intermediária, que têm aplicado *critérios próprios* para tentar definir o conceito de insumo para fins das citadas contribuições (vide Acórdãos CSRF nº 9303-01.741, 09/11/2011 e nº 9303-01.042, de 23/08/2010). Esta última posição, ao que nos parece, tem sido majoritária.

A meu ver, ambas as posições extremas (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua *materialidade própria* (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o *produto industrializado*, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado *diretamente* a esse produto; o IRPJ incide sobre o *lucro* (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado; o PIS e a COFINS incidem sobre a *receita da venda do produto ou da prestação de serviços*, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, *necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo*, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Desse modo, é preciso deixar assentado que, de um lado, o conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI – restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção, de outro lado, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Neste ponto, transcrevo as precisas palavras da ilustre Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, proferidas no voto vencedor do Acórdão nº 3302-001.784, de 22/08/2012, com as quais concordo plenamente, *verbis*:

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF emprestam o conceito de “custo” e de “despesa” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe. A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática. (grifos existentes)

Muito bem. Partamos para delimitar o conteúdo semântico do vocábulo “insumos” aplicável ao PIS e a Cofins.

Compartilhamos do entendimento (da escola do Construtivismo Lógico-Semântico) pelo qual o intérprete, sempre, deve partir dos enunciados prescritivos para construir a norma aplicável ao caso concreto, atribuindo sentido e definindo o alcance ao texto bruto da lei. Assim, a partir dos enunciados da Lei nº 10.637/2002 (e, também, Lei nº 10.833/2003, para a Cofins), alterada pela Lei nº 10.865, de 2004, é que devemos construir os *critérios próprios* para a apuração da base de cálculo das contribuições, definindo quais as rubricas que podem gerar direito de crédito (aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência).

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI” (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

Registre-se, de antemão, que não há nenhum dispositivo legal indicando que se deva buscar o significado do termo “insumo”, de maneira restritiva, com base na legislação do IPI (como também não há estabelecendo a interpretação extensiva, nos moldes do IRPJ). Onde a lei não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

A própria lei, portanto, ao introduzir no ordenamento jurídico a sistemática da não cumulatividade, já dispôs sobre a possibilidade do abatimento de determinados créditos com o intuito de afastar, ou ao menos atenuar, a cumulatividade, até então existente, das referidas contribuições, com fundamento no que dispôs o artigo 195, parágrafo 12, da CF/88 (não cumulatividade).

Embora não muito claramente, o enunciado prescritivo acima referido (artigo 3º, II, Lei nº 10.637/2002) indicou que poderiam ser descontados créditos relativos aos insumos *utilizados na produção ou fabricação* de bens/produtos destinados à venda. Deste modo, a lei não restringiu o crédito apenas aos insumos *diretamente aplicados no produto*, como entendem alguns; ao contrário, prescreveu que os bens e serviços *utilizados, diretamente ou indiretamente, indiferentemente a meu ver, como insumos, portanto todos aqueles necessários, pertinentes e inerentes ao processo produtivo*, poderiam ser descontados, e desde que *relacionado ao objeto social* da empresa (porque somente as atividades ali previstas podem relacionar-se com o processo produtivo da empresa).

Deve-se, destarte, apurar quais foram os gastos (bens e serviços) utilizados no processo produtivo **são necessários, pertinentes e inerentes** para elaboração do produto final

destinado a venda, que resultam no auferimento das **receitas tributáveis**, representativas da materialidade sobre as quais se dá a incidência do PIS e Cofins (aspecto material da regra-matriz de incidência).

Ademais, observe-se que o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 (com a nova redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) incluiu na delimitação do sentido do termo “insumos”, além dos bens, também os “serviços”, denotando claramente, a meu ver, a intenção de ampliar o conceito de insumo, não o restringindo apenas ao da legislação do IPI. Por óbvio, os bens e serviços citados no artigo 3º, II, das referidas leis, não “são” insumos, mas são **“utilizados como”** insumos no processo produtivo, como advertiu Marco Aurélio Grecco (<http://arquivos.portaldaindustria.com.br>). E essa noção é de extrema importância: devem-se perquirir quais são os gastos, em bens e/ou serviços, utilizados no processo produtivo, sem os quais a produção da empresa **seria inviabilizada**, e com isso não haveria geração de receitas.

De igual modo, o legislador incluiu como insumo os “combustíveis e lubrificantes” (o que seria um disparate na legislação do IPI!), demonstrando, mais uma vez, o intento de permitir-se o creditamento de todos os gastos necessários e pertinentes ao processo produtivo do contribuinte. Os combustíveis e lubrificantes são utilizados no *processo produtivo e não diretamente no produto*, reforçando a distinção a ser feita entre as legislações do IPI e das contribuições.

De outro lado, a meu ver, também não houve intenção do legislador em ampliar o conteúdo semântico do vocábulo “insumo”, equiparando-o aos conceitos de custos e despesas operacionais previstos na legislação do IRPJ. Se assim o fosse, não seria necessário relacionar, de forma exaustiva, todas as hipóteses permissivas de créditos nos incisos do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. Além, é claro, de disporem sobre materialidades distintas como já anotado linhas acima (receita não é lucro!).

Por fim, destaco a doutrina de Marco Aurélio Grecco (in “Não-cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Pausen (coord.). São Paulo: IOB Thomson, 2004), em reforço ao entendimento exarado neste voto, *verbis*:

*Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apoia-se na **inerência** do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante **saber o que participa da sua formação** – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).*

Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução. (n.g.)

Pois bem. Passemos à jurisprudência sobre a matéria.

No STJ há dois julgados relevantes e divergentes sobre a matéria: (i) o REsp nº 1.246.317 – MG, Ministro Relator Mauro Campbell (2ª Turma), em linha com o entendimento exarado neste voto; (ii) o REsp nº 1.020.991 – RS. Ministro Relator Sérgio Kukina (1ª Turma), que adota posição mais restritiva (legislação do IPI), de modo a possibilitar o creditamento do PIS e da Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou **utilizados diretamente sobre o produto em fabricação**.

Conforme noticiado por Fabiana Del Padre Tomé (artigo “Definição do conceito de insumo para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS”, consulta ao endereço eletrônico <http://ibet.provisorio.ws>), o Ministro Relator Mauro Campbell proferiu seu voto no REsp nº 1.246.317 – MG no seguinte sentido, *verbis*:

Ementa:

(...) 5. São ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, 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.

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo ‘insumo’ para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.** (...).*

(grifos no original)

Registre-se que o Ministro Relator Mauro Campbell foi acompanhado pelos Ministros Castro Meira e Humberto Martins. O Ministro Herman Benjamin pediu vistas dos autos, em 16/06/2011 (fonte: consulta processual no site do STJ, em 07/11/2013). Portanto, aguarda-se o resultado final do julgamento.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF manifestou-se no Acórdão nº 9303-01.741, de 09/11/2011, Conselheira Relatora Nanci Gama, em consonância com a linha intermediária por nos adotada (definição de insumos por critérios próprios), conforme ementa abaixo transcrita:

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

No caso concreto tratado nos autos, os citados “gastos gerais de fabricação”, como a própria fiscalização admite – necessários à realização das atividades da empresa (vide Informação Fiscal - e-fls. 63/ss), em meu entendimento, são inerentes, pertinentes e necessários ao processo produtivo da Recorrente e, por esta razão, devem dar direito ao crédito da contribuição.

Processo nº 11686.000181/2008-94
Acórdão n.º **3202-001.019**

S3-C2T2
Fl. 292

Destarte, em face de tudo o que foi exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri