



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 12571.000207/2009-35
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.003 – 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DITZEL & SANCHES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS

Somente geram direito a crédito de PIS, na condição de insumos, os gastos com itens - bens ou serviços - utilizados na produção de outros bens ou na prestação de serviços. Nesse conceito, pois, não se incluem itens consumidos previamente ao início do processo produtivo ou a ele posteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3803-02.893**, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da sociedade e as despesas com manutenção de veículos da frota própria, empregados no processo produtivo ensejam o creditamento da Contribuição Social não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO

Os encargos de depreciação sobre semibreboque, peças para caminhão e outros relacionados, incorporados ao ativo imobilizado, e empregados no processo produtivo, adquiridos depois de 30/04/2004, ensejam direito a crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, trazendo que:

- Para efeito de crédito do tributo, a legislação esclarece que se incluem no conceito de insumo, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, salvo se compreendidos no ativo permanente;
- No caso concreto, os insumos glosados pela autoridade fiscal, **embora não sejam bens do ativo permanente e tenham tido alguma relação com o processo industrial**, não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, não se enquadrando, portanto, na condição de insumo para o aproveitamento do crédito da contribuição.

Em Despacho às fls. 573 a 573, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros:

- Que deve ser mantido o entendimento do colegiado do acórdão recorrido, eis que proveu o recurso voluntário para admitir a inclusão dos custos referentes aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da empresa e às despesas com manutenção de

veículos da frota própria, fundamentando que para a caracterização do bem ou serviço como insumo, é suficiente o seu emprego no processo de produção, ainda que não haja contato direto com o produto em fabricação;

- Os combustíveis e lubrificantes utilizados, seja no transporte dos produtos destinados à venda, seja no transporte da matéria-prima utilizada em seu processo produtivo, geram direito a crédito, já que atendem aos critérios de pertinência e essencialidade;
- As despesas com bens e serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de produtos destinados à venda e de matéria-prima geram direito a crédito, haja vista que tais bens, ainda que indiretamente, são aplicados no processo produtivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade do recurso interposto pela Fazenda Nacional, eis que, confrontando os conceitos de “insumo” empregados pelos arestos envolvidos é irrefragável a confirmação do dissídio jurisprudencial.

Quanto às Contrarrazões apresentadas, devem ser consideradas, eis que tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o cerne da lide, qual seja, primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, é de se atestar a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante a esses pontos, ressurgindo-me à questão posta, passo a discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“Art. 3º 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;**”*

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

*“Art. 3º 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 nº10.485, 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)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:
[...]*

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como

insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

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

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

*a. 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;** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

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

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- 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.**

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao "legislar" limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o

produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinadas à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N.

10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 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 e 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.**

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa – tal como acordou o Colegiado do acórdão recorrido ao analisar que os bens e serviços se amoldaram perfeitamente com as principais atividades desenvolvidas pela recorrida – a saber:

- (i) Exploração, por conta própria, de abatedouro e frigorificação de bovinos, ovinos, equinos, suínos e aves em geral,
- (ii) Industrialização e comercialização de carnes de bovinos, suínos, ovinos e seus derivados,
- (iii) Manutenção de matadouro com abate de bovinos e preparação de carnes para terceiros,
- (iv) Transporte rodoviário de cargas em geral, municipal, intermunicipal, interestadual e internacional.
- (v) Importação e exportação de produtos derivados.

Importante considerar que no caso vertente, o sujeito passivo demonstrou de forma incontroversa que tudo que classificou como insumo faz parte de seu processo produtivo ou da sua prestação de serviços – não tendo sido contestado pela autoridade fazendária.

O que, por conseguinte, resta claro que a única questão posta em Recurso Especial é a discussão acerca do conceito de insumo.

No presente caso, importante recordar:

- O processo produtivo inicia-se com a chegada da matéria prima por transporte realizado por frota própria e/ou de transportadora terceirizada;
- Ocorre, então, o descarregamento e recebimento com a realização da conferência física da madeira no setor pátio. Em seguida, classifica-se a matéria-prima segundo a qualidade, medidas e comprimentos;
- Passa-se para a montagem e gradeação em pallets com tabiques para acondicionamento nas câmaras de estufas a vapor, marca Beneck e Engecass, onde se dá o processo de secagem a vapor;
- Posteriormente, é realizada a aferição da saída da estufa em medidor de umidade, marca Digisystem;
- Inicia-se o processo de usinagem das toras em plainas de 6 a 8 eixos já com moldagem do produto final;
- Passa-se então para o processo de corte e fresagem nos topos para acabamento nos comprimentos adequados seguida da montagem com afixação de parafusos;
- O produto sofre então a aplicação de óleo protetor de acabamento e, finalmente, segue para o processo de expedição/embalagem em pallets ou caixas conforme pedidos e modelo da empresa.

Sendo assim, cabe manter o decidido no acórdão recorrido, eis que:

- Os combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte dos produtos destinados à venda e no transporte da matéria-prima utilizada em seu processo produtivo, geram direito a crédito, pois são essenciais para a produção e atividade realizada pelo sujeito passivo - de modo que geram o direito ao desconto de

créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis 10. 637/02 e 10.833/03;

- As despesas com bens e serviços de manutenção de veículos utilizados no transporte de produtos destinados à venda e de matéria-prima geram direito a crédito, pois, ainda que indiretamente, são aplicados no processo produtivo. E compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, de modo que geram o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis 10. 637/02 e 10.833/03.

Ademais, no mesmo sentido, tenho que os encargos de depreciação sobre semirreboque, peças para caminhão e outros relacionados, incorporados ao ativo imobilizado, e empregados no processo produtivo, adquiridos depois de 30/04/2004, ensejam direito a crédito.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Designou-me a Presidência para a redação do acórdão já que a proposta da relatora, de negar provimento ao recurso da Fazenda, não restou acolhida.

Frise-se, desde logo, que a decisão combatida já aplicou entendimento de que as Instruções Normativas da SRF, ao equipararem o conceito de insumo para fins das contribuições ao do IPI o restringiram em excesso.

Sendo sua aplicação, porém, o objeto do recurso da Fazenda Nacional, natural começar pelos motivos que me levam a rejeitar tal exigência, uma vez que, embora nisso não divirja da i. relatora, essa rejeição, para mim, leva a diferente conclusão.

É que, acredito já seja de conhecimento amplo, também não adiro à tese de que o conceito de insumos que permitem a tomada de créditos, nos termos do art. 3º da Lei 10.637, para o PIS e do art. 3º da Lei 10.833, para a COFINS, seja tão restrito quanto o pretendido por elas.

Mas apenas rejeitar o critério da IN SRF também não nos leva muito longe. Parece igualmente óbvio que permitir a inclusão de toda e qualquer despesa, desde que aceita pela legislação do IRPJ, tampouco está em conformidade com o texto legal, que tanto se esmerou em enunciar as hipóteses ensejadoras.

Por isso, para avançar na fixação de um critério para tal conceito que seja suficientemente flexível para permitir a análise de qualquer item, fixei-me na expressão legal "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação..."¹. Dessa expressão, algumas conclusões se impõem de plano;

a) os beneficiários do crédito podem ser fabricantes, mas também "produtores", e mesmo prestadores de serviço;

b) um serviço pode se enquadrar como tal, e mesmo que "utilizado na prestação de serviço".

Essas observações preliminares já são suficientes para rejeitar a pretensão de utilizar o critério há muito aceito para o IPI: que o **bem** candidato a gerador de crédito entre em contato físico com o **bem** que está sendo industrializado. Por óbvio, ela não se aplica nem à "prestação de serviço", nem a um serviço como insumo.

Mas uma atenta leitura do §4º do art. 8º da IN 404² deixa igualmente claro que a SRF não o pretendeu aplicar aos serviços em qualquer das "pontas". Pretende fazê-lo, porém, sempre que se estiver cuidando de "produção ou fabricação", aparentemente tomando as duas expressões como sinônimas. E é aí, a meu ver, que começam os problemas.

Por primeiro, não me parece que o legislador da 10.833 (assim como o da 10.637) tenha buscado equiparar as expressões, atento que estava à possibilidade de que a "produção" ensejadora de crédito no âmbito das contribuições não corresponda a uma efetiva industrialização nos termos do IPI. Como é cediço, fora daquele contexto produção pode se referir, e no mais das vezes se refere, a um conjunto de atividades bem maior, que inclui, entre outras, a atividade agropecuária, bem como a agroindustrial.

Ainda assim, como em todos os casos há um produto físico gerado ao final de um processo produtivo, pareceria, em princípio, razoável a adoção daquele critério mesmo quando de industrialização em sentido estrito não se tratasse.

O problema, entretanto, é que o critério do Parecer Normativo CST 65/79 destina-se a definir o que se poderia enquadrar no conceito de "produto intermediário" apenas

¹ 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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

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;

² § 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;

referido mas não definido no art. 25 da Lei 4.502/64³. Ou seja, ele não é destinado à definição do que seja insumo, mas do que seja produto intermediário, ou mais precisamente, de qual seria o critério para considerar um bem como **consumido** no processo produtivo.

Sobre esse ponto, peço licença para reproduzir considerações que expendi em julgamento realizado ainda no antigo Conselho de Contribuintes, no já distante ano de 2008⁴:

Como se disse no relatório, o contribuinte recorre de decisão que lhe negou o ressarcimento de saldo credor originado no registro de créditos de IPI em relação às aquisições de energia elétrica, produto considerado pelo IPI como não-tributado.

Entende possível incluir a energia elétrica consumida no processo produtivo entre os “produtos que, embora não se integrando ao produto final, são consumidos no processo produtivo, desde que não compreendidos entre os bens do Ativo Permanente”, consoante redação do art. 147 do Regulamento do IPI baixado pelo Decreto 2.637/98 (atual art. 164 do Regulamento baixado em 2002). A SRF considera, com base no Parecer Normativo CST nº 65/79, entre outros, que não, visto não ter contato físico com o produto em elaboração.

Para mim, a decisão recorrida não merece reparos. É que, embora lastreada na orientação do Parecer Normativo, a que está vinculada, e com a qual não concordo inteiramente, o que fez foi dar correta aplicação ao princípio da não-cumulatividade. Para melhor compreensão, necessário um registro, ainda que breve, da evolução legislativa da matéria.

Como se sabe, a Lei nº 4.502/64, foi a última a regular o extinto Imposto Sobre o Consumo instituído pelo Decreto-lei nº 7.404/45 e transformado no IPI. Na evolução legislativa daquele imposto é que se vai encontrar pela primeira vez tentativa de aplicação do princípio de tributação sobre o valor agregado. Trata-se, como é de sabença geral, da disposição do art. 213 da Lei nº 3.520/58:

Art. 213

...

2º Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período o valor do impôsto relativo às matérias primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;

³ Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

⁴ Julgamento do recurso voluntário nº 147.752, no Processo 10830.000989/2004-74, sessão de agosto de 2008

Após ser regulamentada pelo Decreto 45.422/59, essa lei foi alterada pela de nº 4.153, já em 1962, na qual se promoveu grande ampliação do instituto. Vejamos:

Art. 34. O artigo 148 do atual Regulamento do Imposto de Consumo aprovado pelo Decreto nº 45.422, passa a vigorar com as seguintes alterações:

a) *As palavras "nas vendas de mercadorias tributadas" são substituídas pelas seguintes: "nas entregas a consumo de mercadorias tributadas";*

b) *Para os fins do art. 148, entendem-se como adquiridos para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados:*

na fabricação - as matérias primas ou artigos e produtos secundários ou intermediários que, integrando o produto final ou sendo consumidos total ou parcialmente no processo de sua fabricação, sejam utilizados na sua composição, elaboração, preparo, obtenção e confecção, inclusive na fase de aprêsto e acabamento.

*Portanto, além das matérias primas, davam direito de abatimento do valor devido as aquisições dos chamados produtos **secundários** e intermediários. Na busca de distinção entre eles, confirmou-se a definição mais ou menos consensual de que produtos intermediários são os que partilham com as matérias primas o caráter de se integrarem fisicamente aos produtos fabricados, delas diferindo apenas pelo fato de já*

serem produtos prontos, passíveis, assim, de utilização adicional. Já os produtos secundários é que consistiam naqueles que, embora não se integrando ao produto final, fossem consumidos, total ou parcialmente, no processo de fabricação.

Ocorre que a Lei nº 4.502/64 suprimiu a referência a produtos secundários como possibilitadores de dedução do IPI devido pelas saídas. Confiram-se os artigos da Lei 4.502 que cuidaram da matéria:

Art. 25. *Para efeito do recolhimento, na forma do art. 27, será deduzido do valor resultante do cálculo.*

*I - o imposto relativo às **matérias-primas produtos intermediários e embalagens**, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados;*

II - o imposto pago por ocasião do despacho de produtos de procedência estrangeira ou da remessa de produtos nacionais ou estrangeiras para estabelecimentos revendedores ou depositários.

Art. 27. *A importância a recolher será:*

I - no caso do inciso I do artigo anterior - a resultante do cálculo do imposto;

II - No caso do inciso II - a necessária à manutenção de saldo suficiente para cobertura do imposto devido pela saída dos produtos;

III - no caso do inciso III - a resultante do cálculo do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento produtor na quinzena anterior, deduzida:

a) do valor do imposto relativo as matérias primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos no mesmo período, quando se tratar de estabelecimento industrial;

b) do valor do imposto pago por ocasião do despacho ou da remessa, quando se tratar de estabelecimento importador, arrematante ou revendedor, considerados, para efeito da apuração, os capítulos de classificação dos produtos.

§ 1º Será excluído do crédito o imposto relativo às matérias primas, produtos intermediários e embalagens que forem objeto de revenda ou que forem empregados na industrialização ou no acondicionamento de produtos isentos e não tributados.

§ 2º O devedor remisso, sujeito ao recolhimento antecipado, utilizar-se-á do crédito de imposto, mediante adição ao seu saldo.

§ 3º O imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos a revendedores não contribuintes, será calculado, para efeito de crédito mediante

aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre 50% (cinquenta por cento) do seu valor constante da nota fiscal.

§ 4º Em qualquer hipótese, o direito ao crédito do imposto será condicionado às exigências de escrituração estabelecidas nesta lei e em seu regulamento, e, quando não exercido na época própria, só poderá sê-lo, cumprida a formalidade do inciso I do art. 76 ou quando o seu valor fôr incluído em reconstituição de escrita, efetuada pela fiscalização.

§ 5º Quando ocorrer saldo credor numa quinzena, será êle transportado para a quinzena seguinte, sem prejuízo da obrigação do contribuinte apresentar ao órgão arrecadador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa dêsse saldo.

Ainda assim, o primeiro regulamento do IPI já editado após a Lei 4.502 – Decreto 56.791/65 – ao “regulamentar” o dispositivo acima, estabeleceu:

Art. 27. Para efeito do recolhimento, será deduzido do valor resultante do cálculo, na forma do art. 29:

I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprêgo na industrialização e no acondicionamento de produtos tributados, compreendidos, entre os primeiros, aqueles que, embora não se integrando no nôvo produto, são consumidos no processo de industrialização;

Ou seja, manteve-se a possibilidade de dedução do imposto pago sobre os produtos secundários, agora “apelidados” de produtos intermediários.

Ainda mais, sua redação irrestrita parece permitir que aí se incluíssem mesmo os produtos para uso e consumo e os constituintes de máquinas e equipamentos, visto que nem mesmo quanto a estes houve qualquer restrição. Tal largueza de conceitos, porém, não vinha sendo aceita pelo Fisco, o que suscitou diversos questionamentos ao Poder Judiciário quanto à abrangência do conceito de produtos intermediários.

Em diversos julgados proferidos, a partir de 1966, no âmbito do STF (RMS 19.625-GB, julgado em 20/6/1966, relator Ministro Victor Gomes; Recurso Extraordinário 18.661-PE, julgado pelo Pleno em 16/10/1968 sob relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro), firmou-se o entendimento de que a expressão poderia sim englobar produtos que fossem apenas consumidos no processo industrial, desde que cumpridos, porém, dois requisitos primordiais: que os produtos consumidos fossem essenciais e específicos à fabricação em questão (vide votos condutores das decisões mencionadas).

Pelo primeiro, requer-se que o processo produtivo não se possa completar na ausência daquele “produto intermediário”; pelo segundo, que não sejam eles de uso comum, indiscriminado a

todo e qualquer processo industrial. Destarte, o primeiro requisito determinava a exclusão, entre outros, da energia elétrica usada para iluminação, ainda que do ambiente onde se realizasse a produção, que poderia perfeitamente prosseguir sem a sua presença (salvo, talvez, situações muito específicas de ausência completa de iluminação natural). Também dos combustíveis empregados para acionamento de máquinas e equipamentos (em que também se pode utilizar a eletricidade). Pelo segundo, afastou-se a aplicação ao desgaste de equipamentos físicos (depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos), componentes da estrutura física do estabelecimento, porque comuns a praticamente todo processo industrial.

Tentando, ao meu ver, dar aplicação a essas restrições impostas pelo Judiciário é que o Regulamento seguinte, baixado pelo Decreto 70.163/72, acresceu a necessidade de que o consumo se desse de forma “imediate e integral”, bem como incluiu a restrição aos bens integrantes do ativo permanente.

Suscitou, porém, novos questionamentos judiciais (Recurso Extraordinário ao STF nº 79.601-RS, de 1974, também relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro e, no extinto Tribunal Federal de Recursos, a Apelação Cível nº 44.781-SP, de 1978, relatada pelo Ministro Carlos Velloso). Em ambos, ratificaram os Tribunais Superiores os critérios estabelecidos nos julgamentos anteriores, mesmo com a mudança de redação introduzida no Regulamento do Imposto.

Dai, viu-se o Poder Executivo instado a alterar novamente a redação dos decretos regulamentares posteriores, que deixaram de trazer a restrição quanto ao consumo imediato e integral. Essa ausência, então, suscitou a edição do mencionado Parecer Normativo nº 65/79, pela Coordenação do Sistema de Tributação da SRF, que vincula a possibilidade de crédito ao emprego sobre o produto em elaboração. Trata-se de nova tentativa de dar aplicação aos critérios aceitos no Poder Judiciário⁵.

⁵ O que resulta claro nos itens 8 a 10 do citado Parecer Normativo:

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta acepção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente (inciso I do art. 66 do RIPI/79), por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9. Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

Embora imprecisa, tal definição, a meu ver, atinge o cerne da discussão, ao menos para a grande maioria dos processos industriais. É que, salvo honrosas exceções que têm de ser comprovadas caso a caso, não vemos, em princípio, como considerar essenciais e específicos ao processo artigos que sequer entrem em contato direto com o produto em elaboração.

De todo modo, restringindo-se a discussão do presente feito, à energia elétrica, dúvida não tenho de que, de ordinário, ela não pode ser considerada produto intermediário mesmo nessa mais ampla acepção. Há, por certo, situações em que a energia elétrica cumpre aqueles requisitos: trata-se daqueles processos que requerem a separação molecular, via eletrólise, para que o processo possa continuar. Presentes aí a essencialidade e a especificidade, mas também a aplicação sobre o produto em elaboração como requer o Parecer.

Assim, não demonstrado nos presentes autos que a energia elétrica é empregada dessa forma, ou de alguma similar, não vejo como acatar sua inclusão no conceito de produtos intermediários, mesmo na mais ampla definição que a eles se deu nos últimos regulamentos do IPI.

E isso bastaria à negativa de provimento do recurso do contribuinte. Mas, como disse, esse é apenas o primeiro dos requisitos, e a energia elétrica também não cumpre o segundo: não há IPI algum para gerar crédito. Deveras, a energia elétrica está fora do campo de incidência do imposto, merecendo na TIPI a expressão NT – de não tributado.

É certo que há outra linha de questionamento judicial, esta mais recente, que diz respeito a essa necessidade de que tenha havido destaque de IPI na aquisição feita. Mas esses questionamentos, normalmente, a isso se resumem, sendo indiscutível o enquadramento do produto adquirido na condição de matéria prima ou produto intermediário.

Por isso, o “quase ineditismo” deste recurso, a que fiz referência no relatório. Nele se discutem os dois requisitos. Com efeito, aqui se tem um produto que, segundo as disposições do Parecer

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

Normativo, não é matéria prima, produto intermediário nem material de embalagem e que também não sofreu o gravame do imposto. E quanto a esse último aspecto, da forma mais importante, isto é, não está sequer no seu campo de incidência.

Da leitura das leis instituidoras da não-cumulatividade das contribuições não chego à conclusão de que, para elas, também se precise demarcar o que significa "ser consumido no processo produtivo". Seja porque a expressão legal não é essa, como também porque não se está a definir produto intermediário, mas sim insumo.

Já se vê daí que, com as escusas sempre necessárias, não tenho como partilhar a premissa de sua excia. o ministro Herman Benjamim, citado no voto do dr. Henrique. É que, a meu ver, a legislação do IPI não **identifica** o conjunto formado por matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ao conceito de insumo. Para tanto, é óbvio, não basta dizer que aquele conjunto é insumo; é preciso, mais, dizer que só ele o é.

Mas, longe disso, a este último não é dada qualquer definição formal naquela legislação, a começar pela Lei 4.502/64 em que sequer se encontra o vocábulo "insumos". Mesmo nos decretos regulamentares, o que se diz - ou sempre se pode ler - é que aquele conjunto é insumo; nada há sobre a recíproca. Assim, parece-me, mesmo para o legislador do IPI, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem formam um subconjunto do conjunto mais amplo dos insumos. Aliás, de não ser assim, desnecessárias seriam as diversas ressalvas a itens passíveis de enquadramento no conjunto maior. Especialmente, no artigo definidor dos créditos não se precisaria especificar que ele se restringe àquele subconjunto; bastaria autorizá-lo aos "insumos", que seria a mesma coisa.

A consequência lógica dessa divergência é que não se precisa pensar em legisladores tributários distintos. Mesmo admitindo que o conceito de insumos deva ser uno para todos os efeitos tributários, nada há que impeça usar-se o que proponho aqui: bem utilizado no processo produtivo e aí "consumido" ainda que não por um contato físico com o produto em elaboração.

Mas é preciso demarcar bem quando começa o processo produtivo, pois, como já reiterou suficientemente a doutrina, não se está aqui limitado aos "produtores" no sentido do IPI, isto é, a lei não está a cuidar apenas de processos industriais, *stricto sensu*, embora seja aqui o caso.

Destarte, quando o produto final gerado (e a ser vendido) depende de uma etapa prévia, ainda não exatamente industrial, mas que seja realizada pela mesma empresa, não vejo nenhuma incompatibilidade com a lei em considerar também integrante do processo essa etapa prévia, como ocorre em diversas cadeias produtivas, a exemplo da celulose, do álcool etc.

Embora irrelevante para o presente caso, o critério genérico há de ser, portanto, o do início das operações que culminarão com a obtenção daquilo que gerará a receita da empresa, esta que será a base de cálculo da exação. E em se tratando aqui de uma simples operação industrial, parece fácil identificá-lo com o início das operações tipicamente industriais como o faz também a IN SRF.

Assim, nesses casos de empreendimentos tipicamente industriais minha única divergência com o critério da IN SRF se prende à exigência de que os insumos tenham contato físico com o produto final, o que já excluiria, de plano, todos os serviços, mas não só. Por ele, também ficariam de fora todos os itens normalmente glosados no IPI embora participantes

efetivos do processo, onde se desgastam, também sem controvérsia, mesmo sem ter "contato" com o produto em elaboração.

De outra banda, não adiro à noção de **essencialidade** que é por muitos advogada. Como primeiro contra-argumento, porque, preservada a premissa econômica de racionalidade do empresário, seria difícil encontrar algum item efetivamente empregado no processo, e portanto gerador de custo, sem que haja necessidade para tal, no mínimo, para que o produto final seja aceito pelo consumidor.

De fato, esse critério apenas nos leva a uma nova dificuldade, qual seja, a delimitação do grau de necessidade do item em consideração: seria ela estritamente técnica ou também econômica, no sentido acima? A primeira opção nos levaria a ter de nos embrenhar nas minúcias de cada processo produtivo; a segunda, a aceitar praticamente todo e qualquer gasto.

Em segundo lugar, porque há inúmeros itens, especialmente de serviços, que são "essenciais ao", mas não "utilizados no", processo produtivo.

Além desse requisito, considero igualmente excluídos pela expressão "utilizados no processo produtivo" os bens que devem compor o ativo permanente, o que significa que, em meu entender, a legislação das contribuições preservou este específico óbice existente quanto ao IPI. E assim concluo porque, quanto a eles, a legislação permitiu a dedução da despesa de depreciação - e desde que o bem ativado seja efetivamente empregado no processo produtivo - o que inviabiliza a tomada de crédito sobre o valor integral da aquisição de uma só vez.

Rejeitados, assim, os demais critérios, o da IN, o da essencialidade e o da apropriação de custos nos termos da legislação do IR, analiso cada item candidato a insumo sob o duplo ponto de vista:

- a) participa efetivamente do processo produtivo?
- b) aí se desgasta em menos de um ano, de modo a não ser ativado?

Respostas afirmativas a ambas levam-me a aceitá-lo.

Passando, então, ao caso concreto, vê-se que se debate a despesa com combustíveis e lubrificantes empregados em frota própria, que é utilizada para transportar a matéria prima e os produtos elaborados. Conforme se comprova da simples leitura da passagem transcrita, a lei apenas deferiu o creditamento com esses itens "quando utilizados como insumo na fabricação de produtos ou prestação de serviços". Necessário, pois, que elas se refiram a atividades que ocorram **durante** o processo produtivo, o que não se dá tanto no transporte de matérias primas **a serem** nele empregadas, nem com respeito a transporte de produtos finais dele **decorrentes**.

O segundo item objeto de polêmica refere-se a bens utilizados na manutenção de tais veículos. A negativa tem o mesmo respaldo, ainda que aqui com mais intensidade, pois sequer estão eles mencionados em qualquer dos incisos do ato legal. Com efeito, o legislador

apenas autorizou o creditamento, no que se relaciona aos bens do ativo permanente, quando se trate de depreciação.

Não há, pois, tal direito em ambas as situações para os que, como este conselheiro, advogam a tese acima exposta.

Com tais considerações, entendeu o colegiado descabido o creditamento deferido na decisão recorrida, e deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Conselheiro

Júlio

César

Alves

Ramos