ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13053.000114/2005-07

CÓPIA

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

Processo nº	13053.000114/2005-07
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**9303-002.391 – 3ª Turma**
Sessão de	15 de agosto de 2013
Matéria	IPI - ressarcimento
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Recorrida	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCULA INDUSTRIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito de PIS/Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ- Relatora

EDITADO EM: 06/12/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Daniel Mariz Gudiño (Substituto convocado), Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López, Joel Miyazaki, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Em sessão plenária de 5 de fevereiro de 2009, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário nº 156.142, oportunidade em que o Colegiado decidiu, por maioria de votos, em dar parcial provimento à parte conhecida do recurso, para reconhecer o direito ao ressarcimento de créditos de PIS quanto à indumentária.

A decisão está consubstanciada no Acórdão nº 201-81728, na parte, objeto do presente recurso, recebeu a seguinte ementa:

> Assunto: Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004
>
> PIS. CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA AVÍCOLA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA.
>
> A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito de PIS/Cofins.
>
> (...)
>
> Recurso voluntário provido em parte.

Cientificado da r. decisão, em 20/11/2009 (fl. 496), vem a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em sede de Recurso Especial (art. 4º da Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 - RICARF, combinado com o art. 56, inc. II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007 - RICC, e art. 70, inc. I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007 - RICSRF), protocolado em 23/11/2009, requerer reforma da decisão proferida no recurso voluntário. Em síntese, a recorrente entende que, ao reconhecer o direito ao crédito da contribuição sobre a indumentária, sob a consideração de que se trata de insumo de uso obrigatório, o acórdão recorrido ofendeu o art. 3º , inc. II, da Lei n° 10.833, de 2003.

Sob o entendimento de estarem cumpridos os requisitos legais (tempestividade e suposta contrariedade à lei), por meio do Despacho de nº 067, de fls. 303/304, o recurso especial foi admitido.

A interessada apresentou contrarrazões onde em apertada síntese pede pelo não provimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheira Maria Teresa Martínez López

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional atende aos requisitos legais e dele tomo conhecimento.

A matéria diz respeito a se a indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes, insumo indispensável ao processo produtivo, gera ou não, direito a crédito de PIS – regime da não cumulatividade da contribuição.

Consta das razões de decidir do voto guerreado os excertos a seguir transcritos:

> *Quanto às despesas com indumentárias, concordo com a recorrente quando afirma que representam produtos intermediários, necessários à produção por força de exigência de autoridade sanitária. A indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com fardamento/uniforme, este é de livre uso e escolha de modelo pela empresa e aquele é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público.*

Defende, a D. PGFN a aplicabilidade do Parecer Normativo nº 65/79. A jurisprudência atual do CARF, de modo acertada, tem afastado a interpretação restrita do mencionado ato legal ao IPI.

Penso equivocado utilizar tão somente os conceitos da legislação do IPI que definem para o imposto os termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, espécies do gênero insumo, como paradigma na aplicação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, quando a legislação própria em momento algum utiliza tais termos.

O Parecer Normativo nº 65/79, alterou um posicionamento anterior sobre as regras que tratavam do direito de crédito no âmbito do IPI, em razão da alteração legislativa no RIPI/72 perpetrada pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79). Eis o que diz a ementa do referido Parecer Normativo, a saber:

"A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74."

De acordo com o inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72 (RIPI), o crédito de IPI dependia do consumo imediato e integral do produto. O novo regramento à época (RIPI/79), por sua vez, deixou de prever esta restrição, ampliando o próprio conceito de matéria-prima, produto intermediário "stricto sensu", e material de embalagem, para abarcar outros bens equivalentes que sofram alteração no processo de produção. Eis o que diz o Parecer:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *"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.*
>
> *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 "imediata 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)."*

É importante novamente ressaltar que o mencionado Parecer Normativo, argüido pela PGFN, diz respeito ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (para efeito de crédito básico), mas não define o conceito de insumo[1] . A legislação do IPI estabeleceu apenas uma definição legal dos termos (i) matéria-prima, (ii) produto intermédio e (iii) material de embalagem, que pode variar de acordo com a norma legal. Esses termos podem ser estipulados pelo legislador de forma estrita, como no RIPI/72 ou de forma mais ampla, com a alteração do RIPI/79. A definição legal pode, ainda, ser delimitada em razão da aplicação do Direito aos casos concretos, que demandam uma interpretação específica e uma decisão do caso em concreto à luz da não-cumulatividade prevista na Constituição. Como resultante, tem-se que a depender do bem, a discussão se confere ou não crédito para efeito da não-cumulatividade pode variar. Cada caso deve ser analisado segundo as suas características.

No entanto, pode-se dizer que quando a legislação do IPI utiliza o termo insumo, o faz em substituição aos termos específicos matéria-prima, produto intermediário e

[1] Insumo, segundo o Dicionário Houaiss, constitui "cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços". Para o Dicionário Michaellis insumo "designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final". O Dicionário Aulete, o conceitua como "cada um dos elementos ou fatores (como máquinas e equipamentos, energia, trabalho ou mão de obra) envolvidos na produção de mercadorias ou serviços."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

material de embalagem. O faz, por exemplo, no artigo 42 do RIPI/10, ao dispor que podem sair com suspensão "as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos" (inciso VI).

Nesse sentido, penso correto se dizer que matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem são espécies do gênero insumo, mas daí a dizer que o conceito de insumo restringe-se apenas àquelas três espécies, é contrariar a natureza das coisas.

Não é possível estabelecer uma sistemática de não-cumulatividade similar àquela aplicável ao IPI e ao ICMS, até porque o pressuposto de fato se mostra distinto, como reconhece Marco Aurélio Greco, em brilhante estudo sobre a matéria:

> *"Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assuma dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:*
>
> *a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;*
>
> *b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e*
>
> *c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de "receita" e não "produto".*
>
> *Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em o sentido das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes.*
>
> *O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra – como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico Tû-Tû. O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que utilizada a palavra. No caso, o significado das palavras utilizadas nas leis examinadas é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado. A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria."(Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, p. 108-109)*

É fundamental para se dirimir a questão posta nos autos, utilizar as regras da hermenêutica jurídica que fixam o "*instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma*", de modo a interpretar as normas legais atinentes à não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A hermenêutica, em apertada síntese, elenca os seguintes métodos interpretativos: o gramatical, que diz respeito à forma do texto e significado das palavras; o lógico, que, pelo raciocínio, busca encontrar o pensamento jurídico subjacente à edição da lei e esclarecer sua finalidade, através da perquirição acerca da sua razão e da sua intenção; o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

histórico, caracterizado pela investigação de elementos históricos subjacentes à edição da lei, os motivos pelos quais os legisladores editaram a lei; o sistemático, aquele em que se confronta o dispositivo legal com as outras normas, visando à manutenção da unidade do sistema previsto no ordenamento jurídico; e o teleológico, que se caracteriza pela busca da finalidade da norma, ou seja, a finalidade da edição da lei.

Esses métodos de interpretação constituem os parâmetros delimitadores da subjetividade do intérprete, de modo a evitar juízos sem a devida fundamentação ou justificativa e, portanto, arbitrários do ponto de vista jurídico, na medida em que afastam, ou melhor, não permitem o controle de sua verossimilhança.

Veja que o controle é da verossimilhança e não da verdade, que é estranha ao direito. Busca-se o justo e não o verdadeiro, sendo que *"o sentido do justo comporta sempre mais de uma solução [Heller]"*, daí Eros Grau sustentar que a interpretação do direito é uma prudência, pois, o intérprete pratica a juris prudentia, e não juris scientia. Segundo Eros, o:

> *"intérprete atua segundo a lógica da preferência, e não conforme a lógica da conseqüência [Comparato]: a lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz]. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao direito; no direito há apenas o aceitável (justificável).*

Mas esta prudência recomenda que seja a interpretação adequada a algumas pautas, assim elencada por Grau: (i) a primeira relacionada à interpretação do direito no seu todo; (ii) a segunda, à finalidade do direito; (iii) a terceira, aos princípios.

A primeira das pautas emana que a interpretação leve em consideração o direito como um todo, não de textos isolados, desprendidos. Daí a celebre frase de Eros Grau de que *"não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços*." Assevera o ilustre Professor paulista que *"a interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.*"

Com essa pauta, alcançaríamos a necessária coerência do ordenamento jurídico, pois, na dicção de Bobbio (1996), *"num ordenamento jurídico não devem existir antinomias"* [2]*,* como condição de justiça do próprio ordenamento. [3] É certo que existem normas jurídicas incoerentes, mas há regras que visam justamente dirimir os conflitos das leis.[5] Portanto, não é dado ao intérprete produzir algo que leve a incoerência do ordenamento. Muito pelo contrário, seu trabalho precípuo é construir conceitos tratando o ordenamento como um sistema harmônico, como uma unidade, pois, o "*direito objetivo, de facto, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, em que cada um tem o seu porto próprio*, conforme ensina Ferrara (2002) [4] .

[2] Norberto Bobbio, Teoria do Ordenamento Jurídico. 8. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1996, p. 110

[3] Idem, Ibidem, p. 113

[4] Francesco Ferrara, Como aplicar e interpretar as leis, trad. Joaquim Campos Miranda – Belo Horizonte: Líder, 2002. p. 37

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a justiça do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as conseqüências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria.

A segunda pauta diz respeito à finalidade. Com arrimo em Von Jhering, diz Eros que "a finalidade é o criador de todo o direito e não existe norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade", concluindo que "a "contemplação, no sistema jurídico, de normas-objetivo importa a introdução, na sua "positividade", de fins aos quais ele – o sistema – está voltado. A pesquisa dos fins da *norma, desenrolada no contexto funcional, torna-se mais objetiva; a metodologia teleológica repousa em terreno firme."*

A terceira e última pauta da interpretação como prudência, requer que o intérprete esteja vinculado pelos princípios, asseverando Grau que "a interpretação do direito deve ser dominada pela força dos princípios; são eles que conferem coerência ao sistema."

As regras da hermenêutica e as pautas da interpretação como prudência, que em minha opinião se complementam, dão à interpretação a qualificação de jurídica e a necessária verossimilhança.

Mas é importante frisar, para encerrar este tópico, que há limites à interpretação. Celso Bastos ensina que "a interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida." O que delimita a moldura é o texto normativo, como assevera Eros Grau:

> *"Todo intérprete, embora jamais esteja submetido ao "espírito da lei" ou à "vontade do legislador", estará sempre vinculado pelos textos normativos, em especial – mas não exclusivamente – pelos que veiculam princípios (e faço alusão aqui, também, ao "texto" do direito pressuposto). Ademais, os textos que veiculam normas-objetivo reduzem a amplitude da moldura do texto e dos fatos, de modo que nela não cabem soluções que não sejam absolutamente adequadas a essas normas-objetivo."*

Feitas as considerações preliminares acima é importante notar que o crédito de PIS e COFINS não é sobre "insumo". Em momento algum a norma legal diz isso. O crédito é sobre bens e serviços adquiridos e custos, despesas e encargos incorridos, pagos ou creditados. Basta uma leitura perfunctória pelos dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 para verificar que o crédito sempre está ligado à aquisição de bens e serviços ou de um custo, despesa ou encargo. O § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, é expresso neste sentido ao explicitar que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

> *- aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Voltando ao exame do recurso interposto pela D. PGFN, penso acertada a conclusão da decisão recorrida. Veja-se que a contribuinte, para atender as exigências contidas na legislação editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA (conforme IN nº 1, de 11/04/94, da Secretaria de Segurança e Saúde no Trabalho), adquiriu vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, na atividade produtiva da empresa.

As vestimentas e demais acessórios adquiridos pela ora interessada para o emprego na atividade produtiva da empresa são despesas cujos créditos podem ser descontados, na forma do art. 3 º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nem se diga que não sofrem notáveis desgastes no processo produtivo, sendo, pois, necessária a reiterada reposição dos mesmos, haja vista se tratar de exigência contida na legislação editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA.

A finalidade condicionante do crédito estipulada pelo legislador foi a de que o bem ou serviço seja utilizado/empregado **"como insumo".** No contexto do dispositivo o termo "como" expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto que dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumos, mas "utilizados como insumo". Há uma diferença substancial de ser insumo ou ser utilizado como insumo.

O sentido funcional de insumos não discrepa do sentido econômico, constituindo insumos os bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, também denominados de fatores de produção, abarcando as matérias-primas, bens intermediários, uso de equipamentos, capital, horas de trabalho, energia e etc. De acordo com Robert S. Pindyck e Daniel L Rubinfeld, professores, respectivamente, da M.I.T (Massachusetts Institute of Technolog) e da Universidade da Califórnia, em sua festejada obra sobre Microeconomia, asseveram:

"Durante o processo produtivo, as empresas transformam insumos, também denominados fatores de produção, em produtos. Os fatores de produção são tudo aquilo que a empresa utiliza no processo produtivo. Em uma padaria, por exemplo, os insumos incluem o trabalho; matérias-primas, como farinha e açúcar; e o capital investido nos fornos, batedeiras e em outros equipamentos necessários à produção de pães, bolos e confeitos.

Como se vê, pode-se dividir os insumos em amplas categorias de trabalho, matérias-primas e capital, podendo cada uma dessas incluir subdivisões mais limitadas. O trabalho abrange os trabalhadores especializados (carpinteiros, engenheiros) e os não especializados (trabalhadores agrícolas), bem como os esforços empreendedores dos administradores da empresa. As matérias-primas incluem o aço, o plástico, a eletricidade, a água e quaisquer outros materiais que a empresa adquira e transforme em produto final. O capital inclui o terreno, as instalações, a maquinaria e outros equipamentos, bem como os estoques."

O conceito jurídico adota o sentido econômico de insumo, consoante Maria Helena Diniz, que diz ser insumo:

"1. Despesa e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços. DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 870*

Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, neste caso, as indumentárias. Os fatores de produção direitos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.

As indumentárias representam, insumos indiretos os quais são necessários à produção, porém, de forma *indireta,* não se agregando, sob qualquer forma, ao produto final. De mais a mais, lembra-se que a indumentária trata-se de requisito básico para a produção dos bens em face de determinação imposta pela legislação da ANVISA.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Maria Teresa Martínez López

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA