



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

<b>Processo nº</b>	13053.000211/2006-72
<b>Recurso nº</b>	255.483 Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-01.741 – 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	09 de novembro de 2011
<b>Matéria</b>	PIS - Ressarcimento
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

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.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo, que davam provimento. Os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Susy Gomes Hoffmann apresentarão declaração de voto.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Pôssas, Gileno Gurjão Barreto, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Ausente, momentaneamente o Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no artigo 4º do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, bem como no artigo 56, II, do antigo Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria MF nº 147/2007, em face ao acórdão de n.º 201.81.723, proferido pela Primeira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, a qual deu provimento parcial ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir:

### *"PIS. CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. 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 do PIS/COFINS.*

### *CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUAS PARA LAVAGEM E CONGELAMENTO DE AVES. INDÚSTRIA AVÍCOLA.*

*O material utilizado no tratamento das águas usadas na lavagem e congelamento de aves é insumo da indústria avícola e, como tal, gera direito a crédito do PIS/COFINS.*

### *CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.*

*O dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/COFINS.*

### *CRÉDITO. OUTRAS DESPESAS.*

*Por falta de previsão legal, não geram direito ao crédito do PIS/COFINS as despesas realizadas ou incorridas que não se enquadrem no conceito de insumo, exceto as previstas na legislação.*

*Recurso voluntário provido em parte."*

Aludido acórdão respaldou, à unanimidade de votos, o reconhecimento do direito ao resarcimento de créditos de PIS/COFINS relativos às despesas com aluguel de guincho e tratamento inicial das águas usadas na lavagem e congelamento de aves e, por maioria de votos, reconheceu o direito creditório quanto às despesas com as indumentárias, sob fundamento de que todos esses gastos estariam diretamente vinculados à fabricação dos bens exportados.

Paralelamente, referido acórdão negou ao contribuinte o crédito de PIS/COFINS referente às despesas com estivas e capatacias, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, locação de mão de obra, elaboração de projetos, receitas relativas a créditos de ICMS transferidos a terceiros e à glosa de crédito presumido do PIS/COFINS, eis

Documento assinado digitalmente conforme MI-N° 2.200-2 de 24/02/2009

Autenticado digitalmente em 02/02/2012 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/02/2012 por

NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 06/03/2012 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em

26/03/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 28/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que entendeu que as mesmas não se caracterizariam como insumos por não estarem vinculadas à produção dos bens exportados.

Inconformada com a parte não unânime do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial por contrariedade à legislação tributária, aduzindo que o mesmo, ao entender que a indumentária seria insumo por decorrer de exigência sanitária do Poder Público para a fabricação de alimentos, teria violado o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, alterada pela IN SRF nº 358/2003, eis que o que qualifica um determinado bem como insumo é a sua integração ao produto final e não o fato de decorrer de exigência sanitária.

Em despacho de fls. 155/156, o i. presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional para que seja revisada, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a parte do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de crédito oriundo de despesas com as indumentárias.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou suas contra-razões às fls. 158/169, repisando as razões defendidas pelo acórdão recorrido, não tendo, entretanto, interposto recurso especial à parte do acórdão que negou provimento ao seu recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, eis que tempestivo e, a meu ver, encontram-se reunidas as condições de admissibilidade previstas no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009. Ressalto, no entanto, que o recurso foi interposto sob o argumento que o acórdão recorrido teria violado a Lei 10.833/2003, sendo certo que, no entanto, o tributo aqui discutido é PIS e não COFINS, pelo que atribuo a menção a referida norma como mero lapso do Procurador, e admito o recurso como o mesmo quisesse se referir a Lei 10.637/2002, eis que os dispositivos dados por violados possuem a mesma redação (cfr. art. 3º).

Conforme se infere do relatório, a controvérsia trazida a esta sede especial de julgamento implica examinar se a indumentária, exigência sanitária indispensável para a fabricação de alimentos, pode ser considerada como insumo para uma indústria avícola, de forma que os gastos com a mesma sejam aptos a gerar créditos de PIS.

Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional em seu recurso que a indumentária não pode ser considerada insumo, eis que, o que qualifica um determinado bem como insumo, suscetível de gerar crédito ao contribuinte na sistemática não cumulativa do PIS, é a sua integração ao produto final, em conformidade, segundo o seu entendimento, com o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, alterada pela IN SRF nº 358/2003.

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 da pela Lei nº 10.865, de 2004)

Com efeito, coloca-se a questão de saber, diga-se, nada inédita no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, qual o alcance, a extensão, do termo insumo utilizado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, de forma a assegurar o contribuinte o seu abatimento no cálculo do montante devido de PIS, diante do regime da não-cumulatividade de referida exação fiscal.

Antes, porém, de tratarmos diretamente da questão, entendo pertinente lembrar que o PIS, tal como a COFINS, são tributos que recaem sobre a produção de bens e serviços, o que é facilmente perceptível em decorrência de sua própria base de cálculo: receita bruta de bens e serviços auferida pelos contribuintes.

Até a edição da Lei nº 10.637/2002, a contribuição ao PIS revestia natureza cumulativa ou "em cascata", mediante a qual o tributo pago incorporava-se ao custo de produção das pessoas jurídicas situadas nas fases subsequentes do ciclo produtivo, sem que, fosse possível abater o tributo pago nas etapas antecedentes.

Inegável, portanto, que a Lei 10.637/2002, ao introduzir na sistemática da contribuição ao PIS a possibilidade do abatimento de determinados créditos, eliminou ou ao menos abrandou, o caráter então cumulativo de referida contribuição.

A Lei nº 10.637/02 adotou, pelo que se constata do já transcrita art. 3º, o método imposto sobre imposto, *tax on tax*, ao determinar que, na apuração do tributo devido sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, sejam descontados créditos correspondentes ao valor resultante da aplicação da alíquota a certos dispêndios efetuados pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços e na realização de custos e despesas afetos à realização da receita tributável. E a meu ver são esses dispêndios, esses custos e despesas, utilizados na produção ou fabricação de bens, que se encontram compreendidos na termo insumo empregado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, e dão a este o seu correto significado.

E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo? Entendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: (...) "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".

Em minha opinião, o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao regrar os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.

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

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

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

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

Neste sentido, Marco Aurélio Grecco muito bem expõe, em parecer publicado pela IOB Thomson, ao dizer:

*“Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.*

*Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a*

*receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.*

*Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.” (Não – Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, Coordenador Leandro Paulsen, págs. 101/122, ED. IOB THOMSON)*

Por oportuno ressalto que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos, na linguagem de Marco Aurélio Grecco, ao pressuposto de fato destas contribuições, receitas, não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto.

Penso, por exemplo, que os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da COFINS, eis que não são indispensáveis para a sua produção. Logo, repito, não acolho a definição de insumo para efeito do PIS e da COFINS, o conceito da legislação do imposto de renda, não obstante referidos dispêndios, eventualmente, possam também se encontrar inseridos em referida definição.

Feitos esses esclarecimentos, quanto à indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos, tratando-se, portanto, de exigência sanitária que deve obrigatoriamente ser cumprida para viabilizar a fabricação de carnes, não vejo como deixar de considerá-la como insumo inerente à produção da indústria avícola.

Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão *a quo*, “*a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme*”, eis que os uniformes seriam “*de livre uso e escolha de modelo pela empresa*”, enquanto que a indumentária “*é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público*”.

Ademais, caso a mesma não seja utilizada, a produção pode ser paralisada por ato do poder público, o que a eleva a categoria de dispêndio indispensável à produção.

Face ao exposto, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento, no sentido de manter o acórdão recorrido.

Nanci Gama

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto

Vejo que a matéria apreciada é relativa ao aproveitamento de créditos de PIS não-cumulativos, mais ainda, cujo aproveitamento pretendo pela contribuinte fundamenta-se no conceito ampliado de insumos, porém decorrente diretamente da própria legislação de regência da contribuição, no caso a Lei no. 10.637/2002 e suas alterações.

O Acórdão recorrido não se valeu da interpretação restritiva do conceito de insumos a partir da legislação do IPI, tampouco da interpretação extensiva do conceito de insumos a partir da legislação do IRPJ.

Isso posto, e considerando, como dito, que trata-se do conceito de insumos da própria legislação de regência, com o qual eu concordo, sinto-me a vontade para dele discorrer.

Em 29 de agosto de 2002, editou-se a Medida Provisória n. 66, que alterou a sistemática do Pis e Pasep para instituir a não-cumulatividade dessas contribuições, o que foi reproduzido pela Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (lei de conversão), 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;*

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade em relação à apuração da Cofins, 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*:

*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*

*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, pela edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

*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 sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

[...]

*b) a receita ou o faturamento;*

[...]

*§ 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.*

Da norma constitucional em referência não se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável ao Pis e à Cofins ficaria afeta ao legislador ordinário.

A Secretaria da Receita Federal veiculou, pelas Instruções Normativas ns. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003), e 404/04, orientação necessária à sua execução, apresentando a sua interpretação da extensão dos insumos passíveis de aproveitamento de créditos, consequentemente o alcance do termo "insumo", ao dispor:

*Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - PIS/Pasep*

*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:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

[...]

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

[...]

§ 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) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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

*Instituição Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins*

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais

*como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

*[...]*

Dessa leitura apercebe-se que o creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins fora restrita aos bens que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de serviços aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

A definição de "insumos" adotada pelos normativos da RFB excessivamente restritiva em relação aos serviços utilizados na produção e em relação aos bens também utilizados na produção, em tudo se assemelha à definição de "insumos" para efeito de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada pelo art. 226 do Decreto n. 7.212/2010. Transcrevemos essa última norma para efeito comparativo:

*Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010*

*Art. 226. 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 matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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;*

*[...]*

Entendo, no entanto, em consonância com a jurisprudência, 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.

Na mencionada 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. Da mesma forma que a antiga Lei no. 9.363/96 também previa subsidiariamente o uso da legislação do IRPJ para a concessão dos créditos Docpresumidos digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Diferentemente, nas leis que tratam do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer outro dispositivo legal para que se possa conceituar os "insumos".

A não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins 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. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Seus créditos possuem natureza financeira.

A hipótese de incidência dessas contribuições adota o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil o que significa que os tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Da mesma forma, para fins de creditamento do PIS e da Cofins, admite-se 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, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, com o qual corrobora a doutrina, a exemplo de Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso):

Seguindo o que escrevera o doutrinador, as leis mencionadas prevêem expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação e que um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem.

Será efetivamente insumo esse serviço 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. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" demonstra o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.

Não se trata, portanto, de desonrar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

Seguindo a linha de raciocínio de Marco Aurélio Greco, este introduz na seqüência os conceitos de **essencialidade e necessidade** ao processo produtivo.

Uma vez que processo de construção de um produto requer um conjunto de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento requer o cômputo de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção, mais uma vez mais amplo que o previsto na legislação do IPI.

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o PIS e Cofins não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Explico: As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do PIS e da Cofins de 0,65% para 1,655 e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3º de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que "constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP". Assim, a restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro à própria essência do princípio da não-cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento.

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem 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 com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, *in casu*, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos semelhante à da legislação do IPI, impede definir agora qual seria a exegese para o termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço.

Da mesma forma, entendo incabível a utilização da legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo.

Primeiramente, porque se assim o quisesse o legislador, teria sido mais simples aumentar diretamente a alíquota do IRPJ ou da própria CSLL (considerando a sua desvinculação constitucional) e permitir aos contribuintes a dedução das despesas operacionais.

Por essa linha de raciocínio, em contraponto, o conceito de insumo poderia se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterizasse como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo.  
Doc: Seria dizer que "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à Autenticado digitalmente em 02/02/2012 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/02/2012 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 06/03/2012 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 26/03/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 28/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, referir-se-ia a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.

Houve precedente nesse sentido nesse mesmo CARF, no Recurso n. 369.519, Processo n. 11020.001952/2006-22, 2ª Câmara, Sessão de 08.12.2010.

Valho-me dessa julgado, mas para concluir de forma distinta, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos 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 – exemplo – Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa (o que abrange a administração). Porém, por princípio, todos os custos (não todas as despesas) da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, poderiam ser passíveis de crédito.

No caso dos autos foram mantidos pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a recorrida classificar como insumos alegando sua essencialidade para fabricação dos produtos destinados à venda.

Vejo que sem a utilização da água, impossível seria o congelamento do seu produto final, consequentemente não poderiam esses produtos chegar em condições adequadas e preços competitivos aos consumidores finais. Da mesma forma, que a indumentária utilizada é obrigatória face à legislação sanitária e mais, para que o produto tenha os níveis de segurança e confiabilidade necessários. São insumos essenciais ao processo produtivo.

Isso dito, permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a **atividade** de uma empresa (**não apenas a sua produção**), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócuia e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonrar não o **produto**, mas sim o **produtor**, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

Como havia dito no primeiro parágrafo, a exclusão do "Custo das mercadorias ou serviços" e das "Despesas Operacionais" da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, caso considerados insumos, resultaria em que seria tributado apenas o Lucro Operacional da empresa + as Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), como dito, o que resultaria na subversão da norma jurídica ao aproximar-a por interpretação às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, *in verbis*, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Analizando-se novamente o caso concreto, a lei menciona que se inserem no conceito de “insumos” para efeitos de creditamento (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002):

- 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.

Facilmente depreensível que serviços não são insumos para efeito de IPI e que os combustíveis e lubrificantes, muito embora também não sejam compreendidos como insumos para efeito de creditamento de IPI em não sendo consumidos em contato direto com o produto e não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, constam da listagem legal a definir o conceito de insumos (ver art. 82, I, do Decreto n. 87.981/82 - RIPI/82; art. 147, I, do Decreto n. 2.637/98 - RIPI/98; art. 164, I, do Decreto n. 4.544/2002 - RIPI/2002 e art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010 - RIPI/2010; AgRg no REsp 919628 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011 e Súmula n. 12, do 2º Conselho de Contribuintes).

Outro ponto importante é que os combustíveis e lubrificantes foram mencionados como exemplos de insumos ("inclusive combustíveis e lubrificantes") e a sua ausência impede mesmo o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço. Tratam-se de bens essenciais ao processo produtivo, muito embora nem sempre sejam nele diretamente empregados.

Sendo assim, pode-se afirmar que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS exige que:

- i) O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);
- ii) A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

iii) Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, estaremos diante da **essencialidade** desse bem ou serviço, necessária à sua classificação como insumo. Não apenas em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial e que haja prova disso. Como corolário, possível verificar-se se a sua subtração resulte na impossibilidade dessa prestação do serviço ou da produção, isto é, prejudique a atividade da empresa, ou resulte em perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, nos dizeres de Marco Aurélio Greco.

Esse interpretação, senhores conselheiros, com a devida vénia, é a que adequa-se à intenção do legislador, à norma em vigor, ao direito do contribuinte e à manutenção dos níveis de arrecadação pela União. É a interpretação que coaduna-se com as modernas técnicas de produção, neutra do ponto de vista filosófico, por não resultar em incentivos negativos aos investimentos em modernização e em inovação de processos e produtos.

Concluindo, no caso concreto, conheço-lhe voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, por constatar que os produtos tomados por creditáveis são essenciais ao processo produtivo daquela empresa, daquele segmento econômico.

Gileno Gurjão Barreto

### Declaração de voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann

Pedi vistas dos autos considerando que o tema central do recurso é um dos temas ainda muito polêmicos no âmbito deste Conselho, além de ser tema constante dos congressos e seminários e objeto de dúvida recorrente dos contribuintes. Daí vislumbro a necessidade do tema ser aprofundado.

Relevante observar que este Tribunal Administrativo tem a competência para julgar os processos administrativos fiscais federais, nos limites impostos pelas autuações ou pelos pedidos de compensação/restituição/ressarcimento feitos pelos contribuintes. De tal modo que os critérios de jurisprudência são construídos a partir dos casos concretos que nos são colocados para julgamento a partir dos motivos do lançamento ou das razões lançadas nos

pedidos dos contribuintes, e que não é nossa competência aperfeiçoar a legislação, mas, apenas interpretá-la.

Enfim feito este esclarecimento inicial há que se considerar que desde o advento da legislação que trouxe a não-cumulatividade ao PIS e à Cofins, há muita discussão sobre o que pode ser tomado como crédito para fins da apuração destes tributos, em vista da técnica da não-cumulatividade.

O dispositivo legal citado, artigo 3º, inciso II da Lei 10.637/2002 (repetido na legislação da Cofins) prevê o desconto, na base de cálculo da contribuição, dos "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".

Embora a legislação que disciplina as contribuições ao PIS e COFINS – Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – refira-se ao termo **INSUMO** não explicita o conteúdo que lhe deve ser atribuído, isto é, não há um critério legal para se saber quais bens e serviços podem ser considerados como insumo para a técnica da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Entretanto, a legislação infra-legal, isto é, as Instruções Normativas que se seguiram ao dispositivo legal citado, aplicaram uma interpretação restritiva ao citado dispositivo ao colocar que (IN 247/2002 – art. 66 e IN 404/2004 – art. 8º):

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

(...)

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

Frente a esta celeuma, a jurisprudência, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, tem voltado sua atenção para análise desse tema, em razão dos questionamentos dos contribuintes.

Pois bem, em rápida síntese podemos verificar três correntes de entendimento sobre o tema:

- a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: *O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.*
- b) O termo 'insumo' indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o acórdão 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: *O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.* Neste caso os **insumos** referiam-se a serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.
- c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Entendo como correta esta terceira corrente.

O tema já foi tratado por outros colegas Conselheiros desta 3<sup>a</sup>. Seção. Para

**afastar a legislação do IPI como parâmetro o julgamento unânime desta Terceira Turma**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/05/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2012 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/02/2012 por

NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 06/03/2012 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em

26/03/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 28/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

quando do julgamento do processo 11065.101317/2006-28 (relator Henrique Pinheiro Torres), cito trecho de seu voto:

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º. da Lei 10.833/2003 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Cofins aos parâmetros adotados no creditamento de IN. No inciso H desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

Para afastar a legislação do IRPJ cito dois julgados

O Primeiro de lavra do Conselheiro Maurício Taveira e Silva no processo 16707.002127/2005-69:

*Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo “insumo” utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, “insumo”, assentando que os créditos seriam calculados em relação a “todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.*

*Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.*

*De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2012 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/02/2012 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 06/03/2012 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 26/03/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 28/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)*

*Em conclusão a Solução registra:*

*18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abranger todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Outro julgado que passo a citar para afastar a legislação do IRPJ é o do processo 11080.008337-200551, e, para tanto, cito trecho da declaração de voto do Conselheiro Leonardo Mussi, nos seguintes termos:

*Mas se é verdade que a legislação que trata do IPI não serve como paradigma à interpretação das regras da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, não é menos correto que não se presta a esta finalidade as regras do IRPJ, como pretende o ilustre Relator do caso, com a devida venia.*

*Por exemplo, a mão de obra ligada a fabricação é custo, e portanto, insumo aplicado na produção, de acordo com a legislação do imposto de renda. Porém, esse custo foi excluído*

*expressamente para efeito de crédito de PIS e COFINS, pela simples razão de não influenciar na cumulatividade do tributo, na medida em que as pessoas físicas estão fora do campo de incidência do PIS e COFINS. Há outros exemplos de insumos que seriam custos ou despesas para o imposto de renda, mas que não dariam direito a crédito do PIS e da COFINS, exatamente por não violar a não-cumulatividade.*

*Outro exemplo interessante, a demonstrar que é equivocado usar a legislação do IRPJ como parâmetro para se interpretar as regras atinentes aos créditos do PIS e da COFINS, diz respeito ao período de competência do reconhecimento do custo. Para a legislação do IRPJ, o custo somente impactará a base de cálculo do tributo quando da efetiva venda da mercadoria ou do produto, havendo a baixa do estoque, no ativo, contra Custo do Produto/Mercadoria Vendido, no resultado. Esse mesmo custo, por outro lado, gera o crédito de PIS e da COFINS quando da aquisição do bem ou do serviço, e não quando o custo impactar o resultado, o que demonstra um descasamento entre a legislação do IRPJ e das contribuições em tela no que tange ao tratamento fiscal dos custos e despesas fundamentais a ambos os tributos.*

Feitas estas considerações, volto para a análise da terceira corrente. Inseridos no contexto da terceira corrente, encontramos diversos entendimentos que não são conflitantes entre si e que devem ser analisados de forma a buscar uma linha mestre que permita ao intérprete e ao aplicador da norma um caminho seguro para conhecer quais os insumos que geram créditos para a apuração da base de cálculo dos citados tributos.

Em linhas gerais esta terceira corrente possui duas vertentes que, mais uma vez esclareço, não são conflitantes entre si:

1. Os insumos viriam de todos os bens e serviços que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada (diretos e indiretos para a produção do bem ou serviço);
2. Os insumos que geram o créditos são aqueles bens ou serviços imprescindíveis ao processo produtivo.

Antes de entrar propriamente nesta questão é preciso fazer um registro: o primeiro julgamento relevante sobre este tema nesta Câmara Superior foi o do processo 11065.101317/2006-28, acórdão nº 9303-01.036 da Relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres) que teve a seguinte ementa: *A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

Após este julgado foi noticiado em sites e jornais que o CARF havia adotado o entendimento de que o conceito de insumos (bens e serviços utilizados como insumos) que seria o da legislação do IRPJ, o que de modo algum é verdadeiro.

Na verdade, o acórdão indicado e julgado por esta 3<sup>a</sup>. Turma foi citado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior no acórdão 3202-00.226 e este entendeu pela tomada da legislação do IRPJ, de acordo com as suas conclusões. A citação do voto de lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres teve o condão de indicar que a legislação do IPI deveria ser afastada. Mas, justiça seja feita, este tema específico da adoção da legislação do IRPJ não consta do relatório e voto do Conselheiro Henrique Torres e não foi tema de julgamento por esta Colenda Turma e, tampouco foi citado com este fim, no referido Acórdão de lavra do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior.

Feito este esclarecimento, resta decidir o critério a ser utilizado para classificar os bens e serviços como insumos aptos a gerar crédito para a apuração do tributos PIS e COFINS. Até porque no presente caso, o bem que se pretende caracterizar como insumo são as roupas obrigatórias por lei e que devem ser utilizadas pelos funcionários da empresa contribuinte.

Há que ser observado que no presente caso concreto, o motivo da glosa de tais bens foi a interpretação das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, na interpretação de que tais bens não foram consumidas diretamente no processo produtivo.

E este também foi o motivo da decisão da DRJ, fls. 126 dos autos:

*Esse, portanto, é o conceito que deve ser utilizado para caracterizar quais dos gastos relacionados pelo contribuinte poderão ser objeto de créditos para desconto das contribuições já aludidas. Conforme se verifica, nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois a admissibilidade de aproveitamento de créditos há de estar apoiada, indubitavelmente, nos custos, despesas e encargos expressamente classificados nos incisos do art. 30 da Lei nº 10.637/2002 ou da Lei nº 10.833/2003, acima transcritos.*

*Examinando-se os referidos dispositivos legais, conclui-se que as despesas glosadas (referentes a: estivas e capatazia, serviços de guincho, indumentárias, locação de mão-de-obra terceirizada, elaboração de projetos e tratamento de efluentes) não podem ser caracterizadas como gastos com insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, razão pela qual não há como se admitir a apuração de créditos sobre esses dispêndios. Igualmente correta foi glosa das aquisições de combustíveis e lubrificantes **para veículos**, como já visto, a legislação apenas admite a glosa destes produtos quando os mesmos forem utilizados diretamente como insumos na produção, o que não foi o caso.*

É óbvio que a roupa utilizada pelo funcionário não é "consumida" no processo produtivo, mas é, evidente, essencial, por determinação legal, ao processo produtivo.

Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão a quo, "a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme", eis que os uniformes seriam "de livre uso e escolha de modelo pela Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 02/02/2012 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 14/02/2012 por  
NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 06/03/2012 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em  
26/03/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 28/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“empresa”, enquanto que a indumentária “é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público”.

Assim, adotando as razões constantes do Acórdão desta Egrégia 3<sup>a</sup>. Turma anteriormente citado e da relatoria do Conselheiro Henrique Torres:

*Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

(grifos colocados por esta conselheira)

Assim, entendo que todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção dos serviços e bens por ela realizada devem servir de crédito para apuração do PIS e da COFINS..

Mas, ainda resta saber como delimitar estes gastos gerais que geram o crédito? Quais os bens e serviços que podem ser considerados insumos para fins de gerar crédito para apuração do PIS e da COFINS?

Infelizmente que não há como se ter uma resposta única para todos os casos, de tal maneira que sempre será necessário verificar se para a produção daquele bem ou daquele serviço aquele bem ou serviço utilizado seria classificável como insumo para fins de crédito.

Importante adotar as lições de José Antonio Minatel (conceito de receita), Natanael Martins, e de Marco Aurélio Greco, especialmente quando apontam que para se verificar quais os bens e serviços podem ser tidos como insumo, há que se olhar que sempre estaremos frente a uma relação, que denota uma referibilidade.

Ensina o Prof. Marco Aurélio Greco <sup>1</sup>:

#### 6. Insumo é conceito relacional

*Deste exame decorre que o termo “insumo” não indica uma substância em si (material, química, física etc). Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo (“X”) e algo (“Y”) perante o que “X” assim deve ser visto. É a maneira ou o modo de utilização do bem ou do serviço que determina a incidência da norma.*

*Na medida em que não é a essência do objeto, mas a relação que o une a alguma outra entidade, determinar quais bens ou serviços configuram insumo de dois referenciais:*

- a) aquilo a que o bem ou serviço se relaciona; e*
- b) o modo e as características desta relação instaurada entre ambos.*

No plano teórico, pelo menos duas são as perspectivas em que algo pode ser considerado insumo de outra entidade, conforme se coloque o foco de análise:

- a) num objeto físico; ou
- b) numa atividade.

Uma vez que os referenciais podem ser objetos ou atividades a eles, indistintamente, vou me referir como “entidade”.

Qualquer que seja o referencial adotado, a relação que determina algo ser insumo de uma destas entidades precisa ser de tal ordem a ponto de uma qualidade ou característica delas estar na dependência do bem ou serviço em análise (“X”)

Isto pode se dar na medida em que a existência de “X” repercuta:

- i. na própria existência da entidade em referência (ela não existe sem “X”)
- ii. em determinada qualidade especial de que possa se revestir (seu padrão não é atingido sem “X”); e
- iii. a sua continuidade no tempo (não durará tanto se faltar “X”); ou alguma outra perspectiva que possa ser imaginada.

Em todas estas hipóteses, o ponto de partida para determinar se algo está ou não sendo utilizado como insumo deve ser uma destas entidades, a partir do que caberá examinar se a relação que vincula os dois elementos apresenta certo grau de inerência (um tem a ver com o outro) e o grau de relevância de que esta inerência se reveste (em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências).

Não é fácil, mas necessário analisar, em cada caso, se o bem ou serviço objeto do processo administrativo, pode ser classificado como insumo para fins de crédito de PIS e COFINS.

E, mais uma vez, é importante destacar que, o critério de julgamento vai necessariamente passar pela análise da relação entre o bem ou serviço produzido e os bens ou serviços utilizados para a sua produção.

Mais uma vez cito o Prof. Marco Aurélio Greco<sup>2</sup> que explica:

Isto significa que a amplitude do conceito de “insumo” resultará da análise a ser feita concretamente em cada caso, segundo as peculiaridades do tipo de empreendimento desenvolvido pelo contribuinte e do perfil que lhe é dado, pois é sabido que a mesma atividade econômica pode assumir perfis distintos (mais concentrada verticalmente ou não; voltada para determinado mercado; com maior ou menor grau de terceirização etc.).

*O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inherência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.”*

Em conclusão, para a utilização do bem ou serviço como insumo para fins de creditamento para PIS e COFINS eu afasto a utilização dos conceitos de insumo previstos na legislação do IPI e também a afasto a utilização da legislação do IRPJ para a caracterização do insumo numa analogia ao conceito de custos e de despesas necessárias. Todavia, será relevante verificar, se o bem ou o serviço é inerente, essencial e necessário à realização/produção do bem ou do serviço.

Ou nas palavras do citado Conselheiro Leonardo Mussi (declaração de voto no Processo 11080.008337/2005-51:

*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, a energia, apenas para citar estes dois. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.*

*O que quero dizer, é que a expressão “bens e serviços utilizados como insumo” abarca não apenas aquelas coisas que são insumos por sua própria natureza (matéria-prima), ou insumos diretos, mas sim, todas as coisas que são empregadas como fator de produção e que, portanto, são também consideradas insumo, os denominados insumos indiretos.*

*Por exemplo, um serviço de manutenção, por sua natureza, não constitui um insumo. Porém, se este serviço for empregado na produção ele equivalerá, para todos os fins, a um fator de produção ou insumo. A energia elétrica, a rigor, também não é um insumo, mas o será quando for empregado na produção. Os combustíveis e lubrificantes também não são insumos propriamente ditos, mas adquirem esta qualificação se utilizados como fator de produção. Aliás, este exemplo foi dado pela própria norma, o que comentaremos mais adiante.*

*Assim, verificamos que há bens e serviços que são, por sua natureza, insumos, como a mão de obra, a terra, o capital, a matéria prima, que são ligados diretamente à produção de bens e serviços. São os denominados fatores de produção diretos, que são assim identificados por estarem ligados inexoravelmente à produção.*

*Mas há outros bens e serviços que somente ganharão o status de insumo (indiretos) ou fator de produção, pelo fenômeno da equivalência, quando (estes bens e serviços) forem efetivamente empregados no processo de produção da empresa. São os denominados fatores de produção indiretos.*

*Em resumo, o crédito do PIS e da COFINS são calculados em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como todos os fatores de produção diretos e indiretos aplicados na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas, os termos do II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.*

**... na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ...**

Frente a todo o exposto, ao analisar o presente caso, entendo necessário verificar a relação entre o produto objeto da produção da empresa Recorrida – alimentos – e o insumo ora colocado em discussão: uniformes específicos determinados pela lei.

Como critério entendo que serão inerentes ao produto ou serviço todos os bens ou serviços que são exigidos por lei para a realização da atividade fim da empresa (desde que o referido crédito não esteja expressamente vedado em lei).

Por conclusão, resta indiscutível, neste caso que a utilização do uniforme específico determinado pela lei é uma atividade inerente para a produção do bem, pois sem a utilização deste uniforme a Recorrida não conseguiria realizar regularmente as suas atividades. Ou, ainda, são fatores de produção indiretos.

Neste sentido, adotando o critério de que o bem ou o serviço para ser classificado como insumo apto a gerar crédito de PIS e COFINS precisa ser inerente à atividade empresarial (mas não necessariamente parte integrante do processo produtivo, no sentido de nele ser consumido), o que neste caso se reveste pelo fato de que, sem a utilização deste bem (uniformes obrigatórios por lei) o bem a ser produzido não alcança um requisito legal para ser disponibilizado à venda.

Nestes termos, acompanho a Digna Relatora e nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

Susy Gomes Hoffmann