



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

Processo nº 13502.900390/2010-91
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.490 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de junho de 2012
Matéria PIS NÃO CUM. - PER/DCOMP
Recorrente POLIALDEN PETROQUÍMICA S/A - BRASKEM S/A (SUCESSORA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS.

Os custos incorridos nas aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas, contribuintes do PIS, utilizados na fabricação dos produtos vendidos constituem insumos e geram créditos dessa contribuição no regime não cumulativo.

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS PRESCINDÍVEIS AO PROCESSO DE FABRICAÇÃO.

Os custos incorridos nas aquisições de bens e serviços dispensáveis ao processo de fabricação dos produtos vendidos não geram créditos de PIS no regime não cumulativo.

RECEITAS. EMPRESAS ESTABELECIDAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

As receitas decorrentes de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, em relação à tributação pelo PIS, com incidência não cumulativa, não se classificam como receitas de exportações para o exterior.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato gerador: 15/12/2005, 10/02/2006, 15/02/2006, 10/05/2006, 15/05/2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO.

O reconhecimento suplementar de parte do crédito financeiro declarado no respectivo Pedido de Ressarcimento (PER) implica em homologação da compensação dos débitos fiscais declarados nas Dcomp até aquele limite.

RECURSO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de a recorrente apurar créditos sobre os custos com: 1) vapor de 15kgf/cm² e 42kgf/cm²; 2) nitrogênio líquido e gasoso; 3) ar de instrumento; 4) água clarificada; 5) ar de serviço; 6) stadis; 7) contêiners, big bags e mag bags; 8) palletes; 9) aluguel de hardware; 10) pintura industrial; 11) inspeção de equipamentos; 12) isolamento térmico, refratário e antiácido; 13) limpeza industrial; 14) serviços de tratamento de efluentes e análise físico-química de efluentes; 15) serviços de impressão sobre big bags; e 17) tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes.

Vencido o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes (Relator) com relação aos itens 09 ao 16. Vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Possas com relação aos itens 10 ao 16. O conselheiro Antônio Lisboa Cardoso reconheceu o direito da recorrente com mais amplitude. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Teresa Martinez López. A conselheira Andréa Medrado Darzé declarou-se impedida e foi substituída pela conselheira Fábiana Regina de Freitas. Fez sustentação oral pela recorrente o advogado Luciano Martins Ogawa, OAB/SP 195.564..

(Assinado Digitalmente)

Rodrigo da Costa Possas - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

(Assinado Digitalmente)

Maria Teresa Martinez López – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Amauri Amora Câmara Júnior, Fábiana Regina Freitas, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Possas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Salvador que julgou improcedente manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que deferiu em parte o pedido de ressarcimento (PER) do saldo credor de PIS não cumulativo, decorrente de exportações, apurado para o 3º trimestre de 2004, às fls. 02/04, transmitido em 15/05/2006 e, conseqüentemente, homologou parcialmente as compensações dos débitos fiscais vencidos nas datas de 15/12/2005, 10/02/2006, 15/02/2006, 10/05/2006 e 15/05/2006, declarados nas Declarações de Compensação (Dcomp) às fls. 05/08; 09/12; 21/24; 25/28 e 38/41, transmitidas nas datas de 15/05/2006, 19/05/2006 e 13/07/2006.

O deferimento parcial do ressarcimento/homologação decorreu das glosas de créditos apurados sobre aquisições de bens e de serviços não ligados ao processo de produção e também por redução de créditos em virtude da exclusão das receitas de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus do total das receitas de exportações, conforme Parecer às fls. 119/124 e Despacho Decisório às fls. 125 do qual a recorrente foi notificada em 10/11/2010.

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

Autenticado digitalmente em 13/08/2012 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 13

/08/2012 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 13/08/2012 por MARIA TERESA MART

INEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 24/09/2012 por RODRIGO DA COSTA POSSAS

Impresso em 03/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconformada com aquele despacho, interpôs manifestação de inconformidade (fls. 140/178), insistindo no ressarcimento integral do valor pleiteado e na homologação das compensações dos débitos fiscais declarados, alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

“• o despacho decisório que homologou parcialmente as compensações objeto do PER/DCOMP ora sob análise não merece prosperar porque está embasado em premissas equivocadas;

• a fiscalização partiu da premissa de que nem todos os insumos adquiridos poderiam ser geradores de crédito objeto do inciso II, art.3º da Lei nº 10.833, de 2003, na conceituação dada pelo art. 8º, §4º da IN SRF nº 404, de 2004;

• tendo em vista a extensa quantidade de bens listados nos demonstrativos das glosas, ora aponta os mais expressivos: Stadis; vapor; nitrogênio; nitrogênio gasoso, ar de instrumento, água clarificada, ar de serviço, sendo indevidas também as glosas dos serviços;

• a RFB editou a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, que passou a conceituar insumos para fins de apropriação dos créditos compensáveis com a contribuição para o PIS/PASEP devida, no art. 66, §5º, valendo-se dos mesmos critérios que foram traçados pela legislação de regência do IPI, conforme inciso I, art. 164, e art. 519, inciso II, do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 e do Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979, ao definir que os insumos devem exercer ação direta sobre os produtos finais e vice-versa, mas este não é o entendimento mais adequado para o creditamento vinculado às contribuições, por causa da materialidade do PIS/PASEP que é diversa a do IPI, uma vez que o constituinte pretendeu evitar a tributação em cascata das contribuições sobre a receita;

• sobre a não cumulatividade das contribuições prevista no §12 do art. 195 da Constituição Federal, a aferição de lucro pressupõe a obtenção de receita, sendo assim a legislação de regência do Imposto de Renda, nos arts. 290 e 291 do RIR/99, se mostra mais adequada na conceituação de "custos", advinda do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme fundamentação defendida por Ricardo Mariz de Oliveira e Natanael Martins, que transcreve;

• os insumos são todos os custos diretos e indiretos de produção que não encontrem óbices na Lei nº 10.637, de 2002, sendo a definição mais específica de custos dada pelo Instituto Brasileiro de contadores - IBRACON, na Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC nº02, ao definir insumos como todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto serem necessários ao processo fabril ou prestação de serviços e desde que tenham sido tributados pela própria contribuição, restando vício insanável de ilegalidade, por exceder aos limites de competência normativa, as restrições previstas no §5º, inciso I, alínea "a", do art.66 da IN SRF nº 247/2002, e, por conseguinte as glosas nela amparadas;

• os insumos glosados, priorizados em função de maior expressão monetária, são verdadeiros custos da produção dentro do processo produtivo, necessários para garantir segurança do processo produtivo, controlar pressão de equipamentos, dar qualidade, custos e produtividade competitivos, atendendo os requisitos básicos de segurança, meio ambiente, saúde e higiene, etc, cabendo, pois sua inclusão nos cálculos do creditamento da contribuição, conforme Descrição do Processo

- a fiscalização equivocou-se e glosou os créditos apurados em relação aos serviços contratados pela empresa segundo entendimento de que estes não se relacionam com o processo produtivo, mas a contratação das diversas empresas tem como função a manutenção e reparo da estrutura física da unidade e dos funcionários da empresa. O doc. 04 detalha as funções que os serviços exercem no processo produtivo demonstrando que são elementos intrínsecos ao processo de produção;

- a interpretação sistemática da não cumulatividade aplicada à contribuição feita a partir da Lei nº 10.637/2002, e da IN SRF nº 247/2002, leva a concluir que não é necessário o contato físico direto do insumo com o bem produzido, para enquadrá-lo com insumo, mas que este exerça ação direta sobre o processo produtivo, que tenha sido aplicado na linha de produção e que se mostre imprescindível à fabricação do produto final, e seria absurdo exigir que a lei elucidasse expressamente todos os bens que participam da produção, mas não entram em contato direto sobre o bem em produção, como o fez para a energia elétrica e os combustíveis;

- diante da impossibilidade de estabelecer uma relação que venha a exaurir todos os bens utilizados no processo de produção é que a RFB fez constar no §5º, inciso I, alínea "a", do art. 66 da IN SRF nº 247/2002, que são admitidos os insumos que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades física e químicas; tenham aplicação direta no processo produtivo e não sejam incluídos no ativo imobilizado da empresa. Na alínea "b" dispôs que basta que os serviços sejam prestados por pessoa jurídica situada no País e que sejam aplicados ao longo do processo produtivo, para que sejam considerados como insumos aptos a ensejar o desconto de créditos;

- independente do contato físico direto com o bem produzido, por ausência de disposição expressa na Lei nº 10.637, de 2002, mais importante para caracterizar o insumo é a imprescindibilidade do bem ou serviço no processo fabril e o atendimento dos demais requisitos elencados nos dispositivos mencionados;

- com relação à glosa do material de embalagem, a legislação que referencia a matéria, os arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 66 da IN SRF nº 247/2002, que transcreve, não ampara qualquer distinção entre a embalagem incorporada ao processo produtivo e aquela utilizada para armazenamento e transporte, invólucros maiores, com a função de acomodar, para armazenamento e transporte as unidades dos produtos embaladas naquelas destinadas à comercialização, bem como os serviços a estas vinculadas - Serviços de Filme Tubular Sanfonado - cujos gastos na aquisição foram glosados pela fiscalização, tratando-se, pois de interpretação equivocada do texto normativo;

- quanto às receitas de vendas à Zona Franca de Manaus, sustenta a fiscalização que houve irregularidade na apuração da contribuição porque o requerente excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS/PASEP as receitas de vendas à ZFM e incluiu indevidamente as receitas à receita da exportação, o que seria possível somente a partir de 25/07/2004, com a edição da MP nº 202/2004, convertida na Lei nº 10.996/2004, tem-se que mesmo antes do advento da Carta Política de 1988, estava em vigor o Decreto-lei nº 288/67, art.4º, que conferiu à Zona Franca de Manaus a natureza de área de livre comércio, atribuindo-lhe benefícios fiscais com vistas a proporcionar o desenvolvimento industrial e comercial da região da Amazônia;

- o Supremo Tribunal Federal-STF já assim reconheceu a ZFM, estendendo-lhe todos os benefícios fiscais relativos à exportação, nos Recursos Extraordinários nº 70.441, 89413, 91481, não obstante o art. 40 do Ato das disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, veiculada através do art. 92, incluída pela

Emenda Constitucional nº 42/2003, também atribuir à ZFM características de exportação, que transcreve, sendo legítima a inclusão destas receitas às receitas de exportação,”

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, mantendo a decisão da DRF em Camaçari, conforme Acórdão nº 15-27.588, datado de 30/06/2011, às fls. 221/238, sob as seguintes ementas:

“INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

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

EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

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

VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EXPORTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO.

O Decreto-Lei nº 288, de 1967, estabeleceu um benefício fiscal aplicável aos tributos e contribuições existentes à época de sua publicação, não alcançando o PIS/PASEP. Desta forma, as vendas de mercadorias destinadas a consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus não são equiparadas à exportação.”

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário (242/292) requerendo a sua reforma a fim que se reconheça seu direito ao ressarcimento declarado nas Dcomps e sejam homologadas as compensações dos débitos fiscais declarados, alegando, em síntese, que as glosas efetuadas pela autoridade administrativa e mantidas pela autoridade julgadora de primeira se referem a créditos decorrentes de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos em seu processo produtivo cujo direito ao creditamento está previsto na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, art. 3º, II e IV, e §3º, I a III. Assim, as glosas sobre os custos

incorridos com stadis, vapor, nitrogênio gasoso, ar de instrumento, água clarificada, ar de serviço e embalagens de transporte devem ser restabelecidas. O vapor de 15kgf/cm² e 42kgf/cm² é utilizado como força motriz de diversos maquinários e equipamentos ao longo do processo produtivo; o nitrogênio atua como diluente na alimentação dos sistemas de reação e de purga do seu processo produtivo (polietileno), sendo o gasoso utilizado no sistema de selagem e tancagem dos produtos finais; o ar de instrumento é utilizado para acionar diversos equipamentos pneumáticos, tais como válvulas de controles de fluxo de produtos ou insumos dentro da unidade fabril; a água clarificada é utilizada nas torres de resfriamento da planta industrial para a produção do polietileno; o ar de serviço é utilizado para arear os vasos de pressão em que ocorre a reação química das matérias primas e também como força motriz para os equipamentos de produção; o stadis é um insumo utilizado no processo produtivo dentro do reator para interagir com as partículas de polímero; os contêineres, big bags e mag bags são embalagens utilizadas para o ensacamento do polietileno; os pallets são equipamentos utilizados para deslocar embalagens; pintura industrial corresponde aos custos executados por terceiros para aplicação de revestimento anticorrosivo nos equipamentos e instalações; inspeção de equipamentos corresponde aos custos de manutenção pagos a terceiros; isolamento térmico, refratário e antiácido correspondem aos custos pagos a terceiros para limpeza e conservação dos equipamentos; limpeza industrial também são gastos pagos a terceiros para limpeza da área administrativa; aluguel de rádios portáteis utilizados para comunicação entre os setores da planta industrial em face de sua grande dimensão; aluguel de hardware utilizados na automatização e modernização de seus computadores; serviços de tratamento de efluentes e análise físico-químicas de efluentes correspondem aos gastos pagos a terceiros para análise e tratamento dos efluentes, visando a preservação do meio ambiente; e, serviços de impressão sobre big bags, correspondem aos gastos pagos a terceiros para identificar as embalagens e afixar etiquetas adesivas sobre informações do produto. Já em relação à exclusão das receitas decorrentes de vendas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, alegou que, de acordo com o disposto no art. 4º do Decreto nº 288/67, aquelas são equiparadas a exportações para o estrangeiro.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

A recorrente discordou das glosas dos créditos PIS no regime não cumulativo sobre os custos incorridos nas aquisições de bens e serviços discriminados em seu recurso voluntário, citados e transcritos no relatório, bem como da exclusão das receitas decorrentes de vendas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus do total das receitas de exportações para o exterior para calcular o percentual de rateio a ser aplicado no cálculo dos créditos.

A Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que instituiu a contribuição para o PIS com incidência não cumulativa, assim dispõe:

“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;

(...);

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

(...).

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

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

(...).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).”

Com base nestes dispositivos legais, os custos incorridos com aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas, contribuintes do PIS, a seguir discriminados geram créditos desta contribuição, passíveis de dedução da contribuição apurada no mês e, ou de ressarcimento/compensação do saldo credor apurado no trimestre: 1) vapor de 15kgf/cm² e 42kgf/cm²; 2) nitrogênio líquido e gasoso; 3) ar de instrumento; 4) água clarificada; 5) ar de serviço; 6) stadis; 7) contêiners, big bags e mag bags; e, 8) palletes;

Todos estes custos são necessários e imprescindíveis à produção e venda do polietileno, produto fabricado pela recorrente e, portanto, se enquadram no conceito de insumos nos termos da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

Já os custos incorridos com as aquisições de bens e serviços, a seguir listados, por não serem imprescindíveis à produção daquele produto não se enquadram no conceito de insumos, nos termos daquela lei, e, portanto, não geram créditos de PIS: 1) pintura industrial; 2) inspeção de equipamentos; 3) isolamento térmico, refratário e antiácido; 4) limpeza industrial; 5) aluguel de rádios; 6) aluguel de hardware; 7) serviços de tratamento de efluentes e análise físico-química de efluentes; e, 8) serviços de impressão sobre big bags.

Quanto à exclusão das receitas decorrentes de vendas de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus do total das receitas decorrentes de exportações para o exterior, para o cálculo do percentual de rateio a ser aplicado na apuração dos créditos sobre aquisições de bens e insumos utilizados nos produtos fabricados e exportados, correto o procedimento adotado pela autoridade administrativa competente.

As receitas de vendas de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não constituem receitas de exportação nem são equiparadas a estas para efeito de sujeição à contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa.

A Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que instituiu o PIS com incidência não cumulativa determina de forma expressa, em seu art. 5º, I, que apenas as exportações de mercadorias para o exterior não estão sujeita a esta contribuição e, apesar da não-incidência, tem direito de utilizar os créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos produtos exportados, assim dispondo:

“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...).

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela

Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...).”

Segundo este dispositivo, a não incidência se aplica às receitas de exportação para o exterior, assim como o aproveitamento dos créditos dos insumos utilizados nos produtos exportados.

As receitas de vendas de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus não se encontram no campo da não incidência.

As receitas de vendas para aquela Zona Franca tiveram sua alíquota reduzida para 0,0% (zero por cento) por meio da Medida Provisória nº 202, de 23/07/2004, convertida na Lei nº 10.996, de 15/12/2004, art. 2º, com vigência a partir de 23 de julho de 2004, nos seguintes termos:

“Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

*§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o **caput** deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

(...).

*§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o **caput** deste artigo, deverá constar a expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010).”*

Dessa forma, em relação à tributação pela contribuição para o PIS com incidência não cumulativa, inexistente amparo legal para classificar e/ ou equiparar as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus como receitas de exportações para o exterior.

Em face de todo o exposto e de tudo o mais que conta dos autos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer as glosas dos créditos do PIS não cumulativo apurados sobre os custos com aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas, contribuintes do PIS, a seguir discriminados: 1) vapor de 15kgf/cm² e 42kgf/cm²; 2) nitrogênio líquido e gasoso; 3) ar de instrumento; 4) água clarificada; 5) ar de serviço; 6) stadis; 7) contêineres, big bags e mag bags; e, 8) palletes, cabendo à autoridade administrativa competente apurar o ressarcimento suplementar e homologar as compensações dos débitos declarados até o

limite a ser apurado pela autoridade administrativa competente de conformidade com esta decisão de conformidade com esta decisão, exigindo possíveis saldo/débitos não extintos pelas compensações ora determinadas.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Ouso divergir do i. Conselheiro relator apenas quanto ao não reconhecimento sobre parte dos créditos glosados. Todos os custos abaixo discriminados, são necessários e imprescindíveis à produção e venda do polietileno, produto fabricado pela recorrente e, portanto, se enquadram no conceito de insumos nos termos da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

A saber:

- 1) pintura industrial;
- 2) inspeção de equipamentos;
- 3) isolamento térmico, refratário e antiácido;
- 4) limpeza industrial;
- 5) aluguel de hardware;
- 6) serviços de tratamento de efluentes e análise físico-química de efluentes;
- 7) serviços de impressão sobre big bags, e:
- 8) tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes

Os gastos com os itens acima discriminados foram explicitados no Laudo do IPT anexo aos autos, o qual demonstra a utilidade de cada produto no processo de produção da empresa. A Conclusão do IPT foi a de que sem os itens acima não seria possível a operação da unidade fabril, sendo indispensáveis à manutenção do processo produtivo do polietileno e produção do produto.

Assim, tem-se que:

- Pintura industrial: serviço referente a pintura especial anticorrosiva nos diversos equipamentos e instalações existentes na unidade industrial, para prevenir a deterioração decorrente da ação de agentes corrosivos e preservar as instalações nas condições necessárias para seu funcionamento.

- Inspeção de equipamentos: é necessária para que seja verificada a condição de funcionamento da aparelhagem fabril, sendo regida pela NR-13, assegurando a integridade dos ativos e segurança do processo.

- Isolamento térmico, refratário e antiácido: possui como objetivo o de preservar a continuidade operacional de máquinas e equipamentos cujos interiores são sujeitos a operação em temperaturas elevadas, e em contato com produtos químicos e solventes. São

essenciais na medida de que a não aplicação destes pode comprometer o funcionamento das máquinas e equipamentos empregados na produção do polietileno, inviabilizando a sua operação. Além disso, o isolamento térmico auxilia no aumento da segurança operacional, conferindo proteção aos operadores ao contato com superfícies quentes.

- Limpeza industrial: Limpeza, coleta e descarte adequado dos resíduos oriundos do processo produtivo e da manutenção de equipamentos industriais, em atendimento a requisitos legais.

- Aluguel de hardware; serviços de manutenção de software especializado para detecção e diagnóstico dos sistemas automatizados, essenciais a manutenção rotineira, realizada durante a produção.

- Serviços de tratamento de efluentes e análise físico-química de efluentes: serviços de preservação ambiental, de tratamento e de análise de efluentes gerados durante o processo industrial, em atendimento legal a licença de operação da unidade. Os cuidados no descarte de dejetos industriais são obrigações legais, decorrentes da atividade exercida. Visam a evitar danos à saúde pública e à preservação do meio ambiente.

- Serviços de impressa de big bags: utilizado na impressão de identificação de produtos no transporte de mercadorias.

- Tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes: materiais de embalagem para que possa ser mantida a integridade dos materiais produzidos e de suas características durante o transporte e comercialização, se realize a especificação, número do lote, entre outros dados pertinentes, sem que ocorra qualquer contaminação aos produtos.

Antes de continuar as razões do meu voto, cabe uma observação com respeito aos gastos com tratamento de efluentes, notadamente para aqueles que aplicam o conceito de insumo da legislação do ICMS e do IPI para efeito de balizar o direito de crédito do PIS e da COFINS. Ocorre que para efeito do crédito de ICMS a própria legislação do Estado de São Paulo reconhece o direito ao crédito dos dispêndios com tratamento de efluentes, nos termos da Decisão Normativa do Coordenador da Administração Tributária - CAT nº 1 de 25.04.2001, que dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente a aquisição de insumos, ativo permanente, energia elétrica, serviços de transporte e de comunicações, combustível e mercadoria para uso ou consumo, entre outras mercadorias. Este normativo reconheceu o direito de crédito sobre os seguintes insumos:

“Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens-; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; **produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.**”

Isto é importante para demonstrar que o tratamento de efluentes faz parte do processo de produção, sendo os gastos correspondentes um insumo para efeito do crédito de ICMS. E não poderia ser diferente, pois sem o tratamento de efluentes a empresa não realiza as suas atividades, podendo-se, concluir, que os gastos respectivos são custos necessário e indispensável à produção. Na verdade, tais dispêndios decorrem da própria legislação de meio ambiente, como por exemplo, das Leis nº 6.938/81 (Política Nacional do Meio Ambiente) e nº 12.305/10 (Política Nacional de Resíduos Sólidos). Por fim, cabe registrar que para o PIS e da COFINS, naturalmente, o direito ao crédito independe de os gastos serem realizados com aquisição de produtos químicos pela própria empresa (necessário para o crédito de ICMS), ou seja, ela mesmo realiza o tratamento, ou com a contratação de uma prestadora de serviços que irá realizar tal serviço. Nas duas hipóteses há o direito ao crédito do PIS e da COFINS.

Voltando ao voto, entendo que à vista da previsão contida no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS), o direito ao crédito supõe que o dispêndio tenha sido feito em relação a: a) um bem ou serviço; b) utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; c) assim considerados inclusive os combustíveis, quando consumidos em atividade ligada ao processo produtivo.

Na medida em que não há um significado único atrelado à palavra, ao nos depararmos com o termo "insumo" em tais dispositivos não podemos, *a priori*, afirmar ter o mesmo sentido que se encontra no âmbito de outras incidências, como o ICMS ou IPI (como registram algumas DRFs) ¹, apesar da compreensível tendência em querer transplantar para PIS/COFINS a experiência de várias décadas no âmbito daqueles impostos.

O sentido do termo "insumo" está diretamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se insere. Não apenas o contexto imediato da frase em que aparece (inciso II das mencionadas leis), mas principalmente o contexto mediato da não cumulatividade das contribuições que é definido pelo seu pressuposto de fato (receita/faturamento).

"Insumo" não é palavra de origem latina que faça parte do arcabouço básico de nossa língua. Trata-se de vocábulo aqui introduzido por influência da língua inglesa ao se referir a "input" como algo que se introduz a determinado processo ou composição e, por isso, está ligado à respectiva existência. O Dicionário de Direito Tributário de Eduardo Marcial Ferreira Jardim conceitua insumo da seguinte forma:

“situa-se no plano de economia e indica os elementos destinados à industrialização, comercialização e prestação de serviços, a exemplo de material-prima, equipamentos, capital, mão de obra e energia, entre outros componentes ligados à produção de bens ou serviços.” (ed. Noeses, p. 224).

Acontece que este é o mesmo sentido de custo. Com efeito, para o Dicionário Houaiss custo é o “esforço, trabalho empr. na produção de bens e serviços”. Para o Dicionário Caldas Aulete custo é o “trabalho, tempo, dinheiro gastos na produção de bens e serviços (custo material/da viagem).

Por estes conceitos, depreende-se que insumo é a coisa e o custo é o valor despendido por esta mesma coisa. Insumo e custo são termos que representam a mesma realidade.

Todo o bem ou serviço adquirido pela empresa que seja um insumo, isto é, que seja empregado na produção de novos bens e serviços, é necessariamente um custo. Se determinado bem ou serviço adquirido não for empregado na produção, este não será um custo.

Daí a diferença entre “custo” e “despesa”, dois termos técnicos que possuem sentidos diversos, segundo a própria legislação comercial, mais precisamente, para o artigo 187 da Lei nº 6.404/76. Eliseu Martins ensina que custo é o “*gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços*”, e despesa o gasto com “*bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas*”.

Enquanto os custos são todos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, as despesas são gastos em “*bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas*”, são as despesas administrativas, financeiras e de venda, dentre outras, que não estão ligadas à produção do bem ou do serviço. As despesas são efetivadas não para a obtenção do produto ou serviço destinado à venda, mas sim para comercialização ou a realização deste produto.

Penso ainda que quando a lei (neste caso, art. 3º, II, da lei nº 10.833/03) trata dos créditos calculados sobre os “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda”, utiliza o termo insumo com o mesmo sentido de custo. Ambos refletem a mesma realidade, como dito acima, mas que cabe novamente ressaltar, qual seja, os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços utilizados na produção de bem ou serviços. O verbo “utilizar” possui o sentido de “empregar”(algo) em ou para determinado fim (dicionário Houaiss). Tal verbo no particípio (forma nominal) expressa uma ação plenamente concluída. Ou seja, o crédito somente pode ser calculado em relação aos bens e serviços que foram efetivamente empregados em determinada finalidade.

No contexto legal do dispositivo “*bens e serviços, utilizados como insumo*” o termo “*como*” expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto quer dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumos, mas utilizados como insumos.

Em suma, todos os custos, por estarem sempre ligados à bens, serviços e utilidades deles decorrentes que se apresentem como necessários para a obtenção ou o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configure *conditio sine qua non* da própria existência do produto e ou do respectivo processo produtivo estão abrangidos pela regra de dedutibilidade.

Veja que este entendimento está em sintonia com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Isto porque, se é verdade que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem entendendo que insumo é o gasto necessário 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, não é menos verdade que todos os custos da empresa se enquadram nesta delimitação, pelo próprio conceito de custo, que são sempre necessários ao produto ou à produção.

Certamente que determinados insumos ou custos não conferem o crédito, como, por exemplo, os custos com os empregados ligados à produção. A despeito deste dispêndio ser um custo de produção, ele encontra-se dentre as exceções compreendidas nos §§ 2º e 3º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Outros exemplos podem ser citados, como a aquisição de bens e serviços adquiridos de pessoas não domiciliadas no País.

Há um elemento de identidade nestas exceções taxativamente previstas no referido normativo, qual seja, o fato de a negativa ao crédito não afetar o princípio da não-

cumulatividade. A pessoa física ou a empresa estrangeira não paga PIS e COFINS, razão pela qual não haveria que se falar em cumulatividade em face do não crédito nestas hipóteses. Por outro lado, lembrando do brocardo *exceptio declarat regulam* (a exceção declara a regra) e *exceptio firmat regulam in contrarium* (a exceção firma a regra em contrário), estas hipóteses excepcionais de não crédito, confirmam a regra de que em havendo a cumulatividade, há de se interpretar a norma de forma mas ampla possível para nestes situações conceder-se o crédito do PIS e da COFINS, em homenagem à não cumulatividade constitucional.

No caso dos autos, repita-se, pela análise dos laudos inicialmente juntados pela recorrente e também do laudo do IPT, sem os itens acima não seria possível a operação da unidade fabril, sendo indispensáveis à manutenção do processo produtivo do polietileno e produção do produto.

Os custos, aqui discriminados, são necessários e imprescindíveis à produção e venda do polietileno, produto fabricado pela recorrente e, portanto, se enquadram no conceito de insumos nos termos da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

Nego o crédito, entretanto, por motivos diversos do i. relator, sobre o gasto com “aluguél de radios”, posto que não há provas nos autos de que este dispêndio está ligada à produção ou ligado às atividades da empresa, tal como previsto no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Por oportuno, deixo de me manifestar sobre outros itens que não foram expressamente mencionados no recurso voluntário do contribuinte.

Conclusão:

Em face do todo o acima exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso com maior extensão, de forma a incluir o restabelecimento também das glosas efetuadas com: 1) pintura industrial; 2) inspeção de equipamentos; 3) isolamento térmico, refratário e antiácido; 4) limpeza industrial; 5) aluguel de hardware; 6) serviços de tratamento de efluentes e análise físico-química de efluentes; 7) serviços de impressão sobre big bags; e 8) tinta para impressão, braçadeiras, caixas de papelão e filmes.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ.