



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13770.000430/2003-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-008.574 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de maio de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ARCELORMITTAL TUBARAO COMERCAIL S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2003 a 01/05/2004

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Assim, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos.

Por outro lado, não se enquadram no conceito de insumos os valores despendidos com prestação de serviços que não estejam vinculados ao processo produtivo da empresa, não se mostrando essenciais ou imprescindíveis ao mesmo.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DO PIS. INCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 integra a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo das contribuições, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pela Contribuinte ARCELORMITTAL DO BRASIL S/A, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3202001.223**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 29/05/14, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2003 a 01/05/2004

PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. Crédito presumido de IPI não integra a base de cálculo do PIS não-cumulativo, seja porque não constitui receita seja porque, mesmo que fosse, tratar-se-ia de receita decorrente de exportação não submetida a incidência da contribuição. Fazer incidir o PIS não-cumulativo sobre o crédito presumido de IPI representaria defender uma diminuição desse incentivo fiscal não prevista expressamente em lei, que traria o paradoxo de onerar, com o PIS, o crédito presumido que foi criado justamente para desonerar esse tributo do produto brasileiro a ser exportado. Precedentes do STJ.

PIS NÃO CUMULATIVO. FRETE. INSUMOS. Gera direito a crédito do PIS não-cumulativo o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliado no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, com base no inciso II (e não no inciso IX) do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Precedente desta turma. Soluções de Consulta 92/12(10ª Região Fiscal), 15/11(4ª Região Fiscal) e 197/11(8ª Região Fiscal).

PIS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. Gera direito ao desconto de crédito as despesas com peças de reposição, não incluídas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas que fazem parte do processo produtivo da empresa. Solução de Divergência COSIT nº 35/08.

PIS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. SERVIÇOS. Não gera a direito ao desconto de crédito as despesas com prestações de serviços não vinculadas ao processo produtivo da empresa.

PIS NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO. Antes de concluído o encontro de contas débito/crédito de PIS não-cumulativo não há que se falar em débito de PIS não-cumulativo. Inexistindo débito antes disso, impossível falar-se em saldo devedor compensável com outros créditos. Os créditos de PIS não-cumulativo devem ser, primeiro, utilizados para compensar débitos da própria contribuição para, depois, se for o caso, ser possível a formalização de pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário provido em parte.

Não resignada com a decisão, a Fazenda Nacional insurge-se quanto (a) à possibilidade de inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS não-cumulativo; e (b) ao conceito de insumos para fins de crédito em relação às despesas com peças de reposição de máquinas. Traz como paradigmas os acórdãos nº (a) 201-77.681 e (b) 203-12.448 e 3802-000.341.

No despacho de exame de admissibilidade, de 20/07/15, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por ter entendido o Presidente da 2ª Câmara como comprovada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, a Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumos no que tange à possibilidade de creditamento

de gastos com prestação de serviços. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3401.002-860 e 3401.002-859.

Conforme despacho de exame de admissibilidade, de 02/02/16, foi dado seguimento ao recurso especial da Contribuinte, por ter entendido o Presidente da 3ª Seção como comprovada a divergência jurisprudencial.

Ambos os recursos foram devidamente contra-arrazoados.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

Em votação submetida ao Colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o presente voto da Relatora restou vencido tão somente quanto a parte do mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, prevalecendo o posicionamento pelo seu provimento parcial para restabelecer a inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo das contribuições,.

Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pela Contribuinte ARCELORMITTAL BRASIL S/A atendem aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

No mérito, o litígio centra-se em torno de dois temas: (a) (im)possibilidade de inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS; e (b) conceito de insumos:

possibilidade de creditamento de despesas com peças de reposição de máquinas (recurso da Fazenda Nacional) e de despesas com prestação de serviços (recurso da Contribuinte).

(a) inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS

Com relação à não inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS, adota-se como razões de decidir aquelas expostas no acórdão recorrido, que passam a integrar o presente voto:

[...]

O primeiro diz com a inclusão, na base de cálculo do PIS/Cofins, do valor do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996. Embora com a nossa discordância, esta Turma firmou-se no sentido de sua impossibilidade, tal como restou assentado no Acórdão nº 3202001.478, de 25/02/2015, relatado pelo il. Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, cujos fundamentos passamos a adotar como razão de decidir:

A matéria em litígio refere-se à definição da correta base de cálculo do PIS e da Cofins, mais especificamente, em decidir se há incidência do PIS e da Cofins sobre valores recebidos pela Recorrente a título de “crédito presumido do IPI”, em ressarcimento do PIS e Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos utilizados no processo produtivo de empresa produtora e exportadora.

Em julgados anteriores (Acórdãos nº 3201000.777, de 12/08/2011, nº 3202000.453, de 14/08/2012, 3202000.831, de 24/07/2013) já tive a oportunidade de manifestar-me sobre matéria similar à que se discute nestes autos. Naqueles julgados posicionei-me no sentido de que não deve ser incluído na base de cálculo do PIS/Cofins o “crédito presumido do ICMS”, assim como em relação a não incidência das contribuições sobre os valores decorrentes da “cessão de crédito do ICMS” (registre-se, por oportuno, que sobre esta última matéria o STF decidiu no RE 606.107/RS, em sessão plenária de 22/05/2013, sobre a sistemática de repercussão geral, que não incidem a Cofins e o PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros) Mutadis mutandis, mantenho neste julgado o mesmo entendimento proferido naqueles acórdãos, como passo a elucidar.

Ab initio, devemos entender qual a natureza jurídica dos citados “créditos presumidos do IPI”. Vejamos.

O benefício fiscal em discussão, instituído pelo art. 1º da Lei nº 9.363/96, é um instrumento de política fiscal destinado a desonerar as exportações de produtos nacionais, que consiste no creditamento de IPI (“crédito presumido”) para compensar os valores de PIS/COFINS embutidos nos preços de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo produtor/exportador para serem utilizados na produção/fabricação dos produtos exportados.

Em outras palavras: o produtor ao adquirir insumos para utilização em seu processo produtivo paga indiretamente o PIS e a Cofins (que estão embutidos no preço dos insumos), de modo que poderia tomar crédito destes tributos a ser descontado do valor a recolher no momento da venda no mercado interno.

Ocorre que na exportação dos produtos as contribuições sociais são imunes (art. 149, parágrafo 2º, inciso I/CF), de modo que não há como recuperar diretamente as contribuições pagas em relação aos insumos. Daí, a Lei nº 9.363/96 ter instituído o “crédito presumido do IPI”, para mitigar os efeitos tributários decorrentes de etapas anteriores (aquisição dos insumos).

O legislador, a fim de possibilitar a desoneração, estabeleceu fórmulas para apuração do valor que “presumidamente” corresponderia ao montante do PIS e da Cofins incorporado ao valor dos referidos insumos, com o intuito de ressarcir a empresa produtora/exportadora do ônus das contribuições já recolhidas.

Anote-se, portanto, o crédito presumido do IPI, ao fim e ao cabo, visa precisamente “devolver” ao produtor/exportador o valor (presumido) das contribuições que fora incorporado ao preço dos insumos por ele adquiridos.

O cerne da questão em litígio reside na possibilidade ou não desse “crédito presumido do IPI” ser considerado receita e assim integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins que deverão ser pagos pela empresa beneficiária daquele crédito presumido.

Aos olhos do Fisco, trata-se de “receita”. Ouso discordar!

A meu ver, seria ilógico que o Estado-Fisco criasse um mecanismo para ressarcir/devolver o valor anteriormente pago de PIS/Cofins ao produtor/exportador e, num segundo momento, fizesse incidir estas mesmas contribuições sobre esse valor ressarcido. Seria dar com uma mão e retirar com a outra!

Se a Lei nº 9.363/96, que instituiu o benefício fiscal, teve o claro objetivo de desonerar as exportações, não faz sentido exigir as citadas contribuições justamente sobre o montante equivalente ao

estímulo fiscal instituído para fomentar as exportações do País. Tal entendimento colide frontalmente com o escopo da norma legal.

Ademais, se a própria Lei diz que o produtor/exportador fará jus a crédito presumido como forma de “ressarcimento” das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições de insumos para utilização no processo produtivo, por óbvio não se trata de uma “receita”. Confira-se o dispositivo legal:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (negritei)

Adotar o entendimento de que o “crédito presumido do IPI”, prescrito na Lei como um “ressarcimento”, é receita tributável seria criar uma incidência tributária não prevista na norma de regência. Estaríamos alterando o sentido do art. 1º da Lei nº 9.363/96 para tratar o recuperação/ressarcimento do custo dos tributos como uma receita do contribuinte. Não pode o Fisco fazer incidir as contribuições (PIS ou Cofins), por analogia, para fatos não previstos na hipótese de incidência. A atividade de lançamento de tributos deve respeitar o princípio da legalidade (art. 150, I, CF).

Nesse sentido, trago à colação lição de Leandro Paulsen especificamente à ressarcimento ou recuperação de custos tributários (in “Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, editora Livraria do Advogado, 9ª ed., p. 471/472), in verbis :

Nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita, que, para ser tributada, deve evidenciar riqueza reveladora de capacidade contributiva. Não pode o Fisco exigir contribuição sobre o simples ressarcimento por tributo pago indevidamente ou sobre o creditamento que visa a compensar custos tributários. (...)

Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova.

A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial (...)”.

De outro lado, na boa doutrina encontramos os seguintes conceitos jurídicos para o termo “receita”:

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que *“receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado, conforme o tipo de atividade por ela exercida”* (Revista Forum de Direito Tributário, número 28).

Geraldo Ataliba assegura que *“o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda a entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.”* (Estudos e pareceres de direito tributário”, Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. I, p. 81).

Paulo de Barros Carvalho aduz que *“...o termo ‘receita’ é gênero, susceptível de ser dividido em subclasses. O ‘faturamento’ figura como exemplo nítido, pois abrange apenas as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços”*. Arremata o jurista:

“Receita é o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhes em caráter definitivo.” (em *Direito Tributário, Linguagem e Método*. Noeses, São Paulo: 2008, p. 728/729).

José Antônio Minatel afirma que *“receita é o conteúdo material qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos”* (Caderno de Direito Tributário 2006, EMAGIS – Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região).

Com base nas diversas proposições acima elencadas, podemos conceituar “receitas” como os ingressos definitivos de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “faturamento”, por sua vez,

como uma espécie do gênero “receitas”, que decorrem do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

No caso em tela, não houve ingresso de recurso revelador de riqueza nova oriundo do exercício de sua atividade empresarial e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita”, e muito menos de “faturamento”. Houve mero ressarcimento de tributos (uma recuperação de custos tributários), sob a forma de crédito presumido, não podendo ser tratado como se fosse um ingresso de recurso, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada.

Destarte, não consigo vislumbrar como um ressarcimento das contribuições (pagas sobre as aquisições de insumos utilizadas no processo produtivo), operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido do IPI” (escritural que reduzirá o montante do IPI a pagar), pode ser caracterizado como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”.

É de concluir-se, portanto, que o ressarcimento de tributos está fora do conceito de receita ou de faturamento!

Não há subsunção do fato concreto (ressarcimento das contribuições por meio da concessão de “crédito presumido do IPI”) à hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”), portanto, não se instaurará o conseqüente a norma (relação jurídico-tributária /obrigação tributária).

Não bastasse tudo o que foi exposto, ainda que se considerasse o crédito presumido de IPI como receita (o que não pensarmos ser!), restaria incabível a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são imunes dessas contribuições (art. 149, § 2º, I, da CF).

No que toca à jurisprudência administrativa, na mesma linha de entendimento adotado em meu voto, transcrevo ementa do Acórdão n.º 9303001.648, proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 03/10/2011, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda (em votação unânime):

Ementa:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/1999 a 30/04/2003

LEI Nº 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O objetivo da Lei nº 9.363/96 é desonerar o PIS/COFINS do produto exportado. O montante referente ao crédito presumido de IPI, consoante a referida lei, não possui natureza jurídica de receita e, portanto, não compõe a base de cálculo da COFINS.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. DECISÃO DEFINITIVA DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, através do seu órgão plenário, já se posicionou de forma definitiva quanto à inconstitucionalidade do disposto no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, com a reafirmação da sua jurisprudência, no julgamento do RE nº 582.235/MG, reconhecido como de repercussão geral, tendo se deliberado, ainda, neste caso, pela edição de súmula vinculante.

APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 4º DO DECRETO Nº 2.346/1997 E DO ARTIGO 62 DO RICARF. Nos termos do parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 2.346/1997, na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Esse entendimento é corroborado pelo disposto no artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que permite aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação, sob fundamento de inconstitucionalidade, de dispositivo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Por fim, registre-se ainda que "é pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS", conforme se depreende dos julgados cujas ementas transcrevemos a seguir:

AgRg no Ag 1357791/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 04/06/2013. Ementa: TRIBUTÁRIO PIS. COFINS. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO

RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Descabe a esta Corte emitir juízo de valor em agravo regimental sobre tese que não foi objeto do recurso especial. Inovação do feito que não se admite.

2. É pacífico o entendimento do STJ no sentido de que o crédito presumido do IPI não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido.

AgRg no REsp 1244633/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 19/03/2013. Ementa: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP 993.164/MG. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, disciplinado pela Lei 9.363/96, constitui benefício fiscal de que gozam as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS.

2. Agravo regimental não provido.

(grifou-se)

[...]

Portanto, os valores do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, não devem compor a base do cálculo do PIS/Cofins.

Portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nessa parte.

(b) conceito de insumos: despesas com peças de reposição de máquinas e despesas com prestação de serviços

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas n.ºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa n.º 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

¹ **Lei n.º 10.637/2002 (PIS)**, 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; [...].

Lei n.º 10.833/2003 (COFINS), 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; [...]

² **Constituição Federal de 1988, 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: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 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. (grifou-se)

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] 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 inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar 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.

[...]

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.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

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

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

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

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

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para

o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à

instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de nãoacumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos meus):

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o "teste de subtração" que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

A Fazenda Nacional, por meio de recurso especial, confronta o acórdão do recurso voluntário no que tange à possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos pela Contribuinte decorrentes de os créditos vinculados a peças de reposição de máquinas (rolamentos, mangueiras, anéis de vedação, retentores, buchas, reparos, rolos, bicos, válvulas, dentre outros), utilizadas no processo produtivo, previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, foram glosados, porque não teriam contato direto com o produto em fabricação.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se não assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de restabelecimento das glosas, pois as despesas em testilha têm relação direta com a atividade econômica principal da empresa contribuinte.

Conforme afirmado no acórdão recorrido, o crédito de insumos de PIS não-cumulativo, previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, não exige contato direto com o produto sob fabricação, estando, portanto, autorizado o desconto de créditos nas despesas com peças de reposição, não inseridas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas inseridas no processo produtivo.

Tal matéria, inclusive, foi pacificada no âmbito da própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, na Solução de Divergência nº 35/08:

[...]

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, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; IN SRF nº 247, de 2002; e IN SRF nº 358, de 2003.

[...]

Portanto, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos.

A Contribuinte, por sua vez, insurge-se com relação à manutenção da glosa sobre os valores relativos à prestação de serviços. Conforme individualizado no despacho decisório, "às fls. 891124 encontra-se anexada planilha que relaciona as notas fiscais de serviços que foram objeto de exclusão. Neste rol é possível verificar serviços que, pela sua natureza, não podem ser admitidos como diretamente aplicados na produção, na concepção supra referenciada, senão, indiretamente, tais como os **serviços de consultoria, assessoria, digitação, treinamento, pagamento de diárias, hospedagem, tradução, bem como, serviços de conservação e manutenção de rede elétrica de iluminação de vias (ruas e avenidas) da área industrial, dentre outros.** Demais disso, algumas das operações relacionadas envolvem aquisições de serviços de pessoas físicas, o que é expressamente vedado pela legislação de regência da contribuição em apreço (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.637/02).

Tratam-se de serviços de consultoria, assessoria, digitação, treinamento, pagamento de diárias, hospedagem, tradução, bem como, serviços de conservação e manutenção de rede elétrica de iluminação de vias (ruas e avenidas) da área industrial. Não restou demonstrado que referidos serviços estariam ligados ao seu processo produtivo ou que guardariam relação de essencialidade/pertinência, não bastando argumentos de direito para autorizar tal desconto de créditos.

Portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Contribuinte nesse ponto.

Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento aos recursos especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Fl. 21 do Acórdão n.º 9303-008.574 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 13770.000430/2003-11

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pesem a clareza e a objetividade do voto da Ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para dela discordar, quanto à inclusão das receitas decorrentes do Ressarcimento de Créditos Presumidos de IPI, na Base de Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo.

Com efeito, a Fazenda Nacional defende, em seu Recurso Especial, que o valor do Crédito Presumido de IPI, ressarcido, caracteriza receita e assim deve compor base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, de que trata a Lei n.º 10.637, de 2002. Concordo com esse entendimento e a linha de raciocínio para chegar nessa conclusão é simples, conforme a seguir apresentado.

Partimos do disposto no caput do Art. 1º da referida Lei n.º 10.637, de 2002, que definia à época do fato gerador que a contribuição para o PIS/Pasep teria como fato gerador o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Abaixo, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Já, o Crédito Presumido do IPI tem sua definição dada pelo Art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996. Trata-se de um montante recebido do Estado, como ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins, incidente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo. A seguir, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Ora, o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre o preço de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere o Art. 1º da Lei n.º 9.363, de 1996, estão embutidos no preço de aquisição e, dessa forma, compõem o correspondente custo dos produtos fabricados, para subsequente venda. Assim, se o Governo concede ao contribuinte uma quantia para ressarcir-lo desse custo, ela necessariamente aumenta o patrimônio do contribuinte.

Portanto, com esse aumento de patrimônio, indubitavelmente, temos uma receita. O fato de essa receita ser eventualmente denominada ou contabilizada como recuperação de

custo é irrelevante, por conta da própria redação do caput do Art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, vigente à época do fato gerador em debate, acima apresentada.

Aliás, o § 3º deste mesmo Art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, elencou as receitas que não integrariam a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e, entre eles, não consta o Crédito Presumido do IPI, em debate. A seguir, encontra-se reproduzido o citado § 3º do Art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002:

Art. 1º ...

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Pelo exposto, entendo que o valor do Crédito Presumido do IPI deva compor a base de cálculo do PIS/Pasep e, assim, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto a essa matéria.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos