

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

Processo nº 13897.000523/2003-10
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.819 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2014
Matéria RESSARCIMENTO DE PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

Ementa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

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

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Joel Miyazaki e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que davam provimento.


Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto


Nanci Gama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa

Martínez López, Gileno Gurjão Barreto (Substituto convocado) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no artigo 4º do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, bem como no artigo 56, II, do antigo Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e no artigo 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria MF nº 147/2007, em face ao acórdão de n.º 201-81.734, proferido pela Primeira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, a qual deu provimento parcial ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA.
INDUMENTÁRIA.*

A indumentária de uso obrigatório na industria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como

tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. OUTRAS DESPESAS.

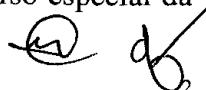
Por falta de previsão legal, não geram direito ao crédito do PIS/Cofins as despesas realizadas ou incorridas que não se enquadrem no conceito de insumo, exceto as previstas na legislação.

Recurso voluntário provido em parte.”

Aludido acórdão, por maioria de votos, reconheceu o direito creditório quanto às despesas com as indumentárias, sob o fundamento de que sendo de uso obrigatório na industria de processamento de carnes é insumo e negou provimento a aquelas não se enquadram nesse conceito.

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

Em despacho de fls. 344, i. Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais admitiu o recurso especial da



Fazenda Nacional para que seja revisada, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a parte do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de crédito oriundo de despesas com as indumentárias.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 348/358, repisando as razões defendidas pelo acórdão recorrido, não tendo, entretanto, interposto recurso especial à parte do acórdão que negou provimento ao seu recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, eis que tempestivo e, a meu ver, encontram-se reunidas as condições de admissibilidade previstas no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

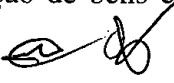
Conforme se infere do relatório, a controvérsia trazida a esta sede especial de julgamento implica examinar se a indumentária, exigência sanitária indispensável para a fabricação de alimentos, pode ser considerada como insumo para uma indústria avícola, de forma que os gastos com a mesma sejam aptos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

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

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI". (Redação da pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

Antes, porém, de tratarmos diretamente da questão, entendo pertinente lembrar que o PIS, tal como a Cofins, são tributos que recaem sobre a produção de bens e



serviços, o que é facilmente perceptível em decorrência de sua própria base de cálculo: receita bruta de bens e serviços auferida pelos contribuintes.

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

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

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

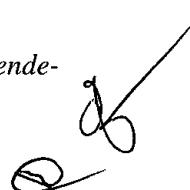
E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo? Entendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: (...) “créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

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

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

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

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



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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

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

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

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

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

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

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

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

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

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

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

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



Nanci Gama

