



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

Processo n° 13973.000065/2005-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-001.865 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2012
Matéria Declaração de Compensação - PIS
Recorrente SASSE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

EMPRESA DE PRODUÇÃO DE ALIMENTOS - DESPESAS COM RESÍDUOS DA PRODUÇÃO - POSSIBILIDADE DE CRÉDITO

As despesas com disposição final de resíduos da produção são UTILIZADAS direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção de alimentos); são INDISPENSÁVEIS para a produção de alimentos e estão RELACIONADAS ao objeto social do contribuinte. Crédito deferido.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de crédito nas despesas com disposição final de resíduos, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os conselheiros José Antonio Francisco (relator) e Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que negavam provimento. Designado a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor. A Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas apresentará declaração de voto na parte em que foi vencida.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva – Presidente e Relator Ad Hoc

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 148 a 153) apresentado em 14 de abril de 2009 contra o Acórdão nº 06-21.072, de 18 de fevereiro de 2009, da 3ª Turma da DRJ/CTA (fls. 139 a 146), cientificado em 16 de março de 2009 (fl. 169), que, relativamente a declaração de compensação de PIS do 4º trimestre de 2004, considerou a solicitação indeferida, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

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

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PERMITIDOS.

Dão direito ao crédito do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, os insumos que, comprovadamente, forem aplicados diretamente no produto, consumidos c/ou alterados no processo produtivo da interessada.

Solicitação Indeferida

A declaração de compensação foi transmitida em 28 de fevereiro de 2005 e inicialmente deferida em parte pelo despacho de fls. 120 a 123, com base no termo de fls. 112 a 118.

Consideraram-se indevidos os créditos decorrentes de “despesas indiretas com pessoal - entre essas: alimentação, transporte para o local de trabalho, cestas básicas, despesas com viagens, remédios, uniformes e equipamentos de segurança - e despesas administrativas, as indiretas como projetos de produtos; assessoria empresarial, honorários advocatícios, disposição final de resíduos da produção, serviços de telefonia fixa e móvel e vigilância de seus estabelecimentos [...]”.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Trata a presente lide do formulário declaração de compensação de fl. 01, protocolizado em 28/02/2005, no qual consta a indicação de um crédito de R\$ 32.543,10, que adviria de PIS — Mercado Externo do 4º trimestre de 2004, conforme consta dos documentos de fls. 02/05, a ser utilizado para quitar debito fiscal

do código de tributo “1097”, relativo ao período de apuração 31/01/2005, no valor original de R\$ 32.543,10.

Às fls. 06/111, constam documentos de instrução do pleito.

Consoante o exposto no Despacho Decisório de fls. 120/123, tendo por base o Termo de Verificação e Encerramento de Análise Fiscal de fls. 112/119, a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em Joinville/SC, reconheceu parcialmente o direito creditório da interessada; transcreve-se aqui a parte decisória do mesmo, in verbis:

“Ante o plasmado no TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DE ANÁLISE FISCAL e de acordo com os resultados expostos na planilha página 8 deste documento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 6º, inciso I, alínea b, da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2002, normatizadas administrativamente pelo art. 243, inciso II, do anexo a Portaria MF n.º 95, de 30 de abril de 2007 e pela Portaria DRF/Joinville n.º 48/2007, reconhece-se parcialmente o direito creditório postulado, para considerar o valor RS 32.172,71 (trinta e dois mil, cento e setenta e dois reais e setenta e um centavos) C01710 o saldo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep, remanescente ao final do 4º trimestre de 2004, passível de ressarcimento sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 52, § 5º, da IN SRF n.º 600/2005; homologam-se as compensações de fls. 1 a 5 até o limite do crédito reconhecido; autoriza-se o pagamento do saldo porventura remanescente das compensações, observado o art. 34 da IN SRF n.º 600/2005; determina-se encaminhamento deste processo pat-a ciência ao interessado do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal e do presente Despacho Decisório, informando-o da faculdade de interpor, no prazo de 30 dias, manifestação de inconformidade contra o reconhecimento parcial dos Pedidos de Ressarcimento, e demais providências.”

Conforme despachos Saort/DRF/Joinville-SC de fls. 125/126, foram efetuados os trabalhos da compensação de débitos informados nas declarações de compensação de fls. Ak 01/05, utilizando o valor deferido de R\$ 32.172,71 (fl. 124), tendo remanescido, como não-homologada, a compensação de R\$ 370,39, relativo ao código de tributo “1097”, do período de apuração 01/2005.

Cientificada do despacho decisório e dos documentos de compensação, em 28/03/2008, conforme consta à fl. 131, a requerente, por meio de representante legal (procuração de fl. 137), apresenta a manifestação de inconformidade de fls. 132/136, protocolizada em 29/04/2008, e a seguir sintetizada.

Diz, resumindo os fatos havidos no processo, que seu pedido de ressarcimento de créditos do PIS, apurados no regime da não-cumulatividade no 4º trimestre de 2004, seriam decorrentes de operações de exportação, sendo que o fisco entendeu que do valor requerido de R\$ 32.543,10, somente R\$ 32.172,71, seria legítimo, posto que as despesas indiretas com pessoal (entre

essas: alimentação, transporte para o local de trabalho, cestas básicas, despesas com viagens, remédios, uniformes e equipamentos de segurança) e despesas administrativas indiretas (como projetos de produtos, assessoria empresarial, honorários advocatícios, disposição final de resíduos da produção, serviços e telefonia fixa e móvel e vigilância de seus estabelecimentos) não se enquadram no conceito de insumo e não podem ser considerados para fins de apuração dos créditos de PIS não-cumulativo.

Sustenta, quanto às despesas consideradas indiretas pelo fisco, que consistem em “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda”, de modo que seria legítimo o seu creditamento, dizendo que o conceito de insumo não pode ficar restrito àqueles produtos e serviços que irão, efetivamente, compor o produto final, e que se tratariam, no caso, de despesas relativas a uniformes e equipamentos de segurança, ao custo de desenvolvimento de produtos, assessoria empresarial, entre outras, as quais, sem dúvida alguma, consistiriam em custos necessários ao desenvolvimento de suas atividades.

Argumenta que a base de cálculo que utilizou na apuração de seus créditos encontra total amparo nas Leis n.º 10.637/2002 c n.º 10.833/2003, não se podendo admitir a interpretação que lhes foi atribuída pelo fisco, que violaria a não-cumulatividade do PIS.

Registra que o princípio da legalidade garante aos administrados que a Administração Pública não constituirá ato sem previsão legal, transcrevendo, quanto a isso, excertos da doutrina, comentando, ainda, que (fl. 134): “qualquer.. _ato praticado pela Administração Pública, portanto, tem sua legitimidade condicionada aos termos previstos na lei, ou seja, tendo sido concedido pela lei crédito sobre o custo dos insumos empregados na atividade produtiva, inadmissível a restrição sob a alegação de que não estariam compondo diretamente o produto final. Ora, todas as despesas em questão estão diretamente relacionadas as atividades desenvolvidas pela Impugnante, consistindo em custo imprescindível ao seu normal desenvolvimento”.

Faz, também, com base na doutrina, considerações sobre o princípio da finalidade do ato administrativo, após o que, extrai a seguinte conclusão (fl. 136): “Desse modo, a finalidade do ato administrativo é, em última análise, o interesse público. : Por conseguinte, se o objetivo da concessão ao crédito da contribuição era o de dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, desonerando o custo da produção, não restam dúvidas de que a base de calculo empregada pela Impugnante não poderia ter sido desconsiderada, visto referir-se a despesas integralmente relacionadas a sua atividade-fim”.

Por fim, requer seja julgada totalmente procedente sua manifestação de inconformidade, de modo que o crédito requerido seja integralmente deferido.

A fl. 138, despacho da ARF/Jaraguil do Sul-SC, atestando a tempestividade da manifestação de inconformidade."

A DRJ concluiu o seguinte:

Conforme cópia das notas fiscais de fls. 86/111, e o explicitado no item "4.3.1.3 - Bens e serviços utilizados como insumo dos produtos industrializados pela PJ", os valores glosados dizem respeito a aquisições que, conforme a legislação antes transcrita, não se enquadram no conceito de insumos utilizados na produção (na verdade, dizem respeito a aquisição de materiais de expediente, materiais de limpeza, louças, peças de vestuário de trabalhadores, tais como luvas e guarda-pó, etc.), não podendo servir para o creditamento do PIS. Destaque-se, também, que a interessada não apresentou argumentos específicos contra essa glosa, fazendo alegações genéricas sobre o conceito de insumo.

No recurso, a Interessada defendeu a tese de que “o conceito de insumo não poderia ser restringido àqueles produtos e serviços que irão, efetivamente, compor o produto final.”

Citou opinião da doutrina, para concluir que, “se objetivo da concessão ao crédito da contribuição era o de dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, desonerando o custo da produção, não restam dúvidas de que a base de cálculo empregada pela Recorrente não poderia ter sido desconsiderada, visto referir-se a despesas integralmente relacionadas a sua atividade-fim.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walber José da Silva, Relator *ad hoc*

Inicialmente registro que o voto a seguir reproduzido é de autoria do então Conselheiro Relator José Antonio Francisco, o qual transcrevo por ter sido designado Relator *ad hoc*.

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Em segundo lugar, os insumos precisam ser utilizados na produção, vale dizer, devem fazer parte do processo produtivo.

Portanto, o critério adotado pela lei para que uma despesa gere crédito é de que se refira a insumo de produção ou de prestação de serviço e não a circunstância de se tratar de despesa necessária ou imprescindível para a obtenção do produto.

Nesse contexto, todas as despesas glosadas não geram crédito, pois não se referem a insumos.

À vista do exposto e adotando o fundamentos do acórdão de primeira instância, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei n 9.784, de 1999, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Walber Jose da Silva - *Relator Ad Hoc*

Voto Vencedor

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

Autenticado digitalmente em 13/01/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 14/0

1/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/01/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Redatora Designada

Fui designada para redigir o voto vencedor acerca da concessão de créditos na sistemática não cumulativa do PIS para as despesas com disposição final de resíduos da produção.

Para melhor compreensão da razão da concessão, traço algumas linhas acerca do conceito de insumo para o crédito básico da sistemática não cumulativa do PIS e Cofins.

A problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. É exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a atividade da Recorrente. Determina a lei:

“Lei nº 10.833/03

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - 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)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; (Cofins)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, efeitos a partir de nov/2008)

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.

(...)” – destaquei.

Em 2007 a redação da Lei nº 10.637/02 era a seguinte:

“Lei 10.637/02

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – vetado.

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)” – destaquei

Ainda com relação ao PIS não cumulativos e à possibilidade de insumos, a Lei nº 10.833/03 em seu artigo 15 assim determina:

“Art. 15. *Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput² e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º³ desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

¹ Lei nº 10.833/03 -

"Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

(...)"

² Lei 10.833/03, artigo 3º:

"(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)"

³ Lei 10.833/03 - artigo 3º:

" Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

(...)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)"

IV - nos arts. 7º e 8º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

VI - no art. 13º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).”

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego

⁴ Lei 10.833/03:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

⁵ Lei nº 10.833 -

"Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo regime previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado na forma do art. 3º, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Art. 8º A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

Parágrafo único. O crédito a ser descontado na forma do art. 3º somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas nos termos do caput."

⁶ Lei nº 10.833/03:

"Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005).

(...)

VI - as sociedades cooperativas;

(...)

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

(...)

XXVII - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

Parágrafo único. Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 1º (antigo parágrafo único) Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)"

⁷ Lei. 10.833/03:

"Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os

do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de “custo” e de “despesa” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes⁸, o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, **por entender que os insumos não tiveram contato direto com o produto, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário.** Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

.....
 § 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.

(...)"

⁸ ARTIGO PUBLICADO in “Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos”, Volume II, Quartier Latin, artigo intitulado “O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS”, fls. 197/208
 Autenticado digitalmente em 13/01/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/01/2014 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
 Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita⁹ das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco

⁹ "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
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 – (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

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.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)."

Aurélio Greco¹⁰: “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, “um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário¹¹. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS**. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges¹²: “No caso do PIS e da COFINS, o legislador federal optou por um sistema misto: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de

¹⁰ MARCO AURELIO GRECCO in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004

¹¹ Lei nº 10.833/03, art. 3º,

¹² Eduardo de Carvalho Borges in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias”, Tributação no Agronegócio, Quartier Latin

PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais (200 reais x 7,6% - 7,60 reais = 7,60 reais) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método “base sobre base” (200 reais - 100 reais x 7,6% = 7,60 reais).” – destaquei.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290¹³ e 299¹⁴ do RIR/99.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

¹³ Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

¹⁴ Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação **que tiverem**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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 (...)”.

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. *Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.*”¹⁵

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS

¹⁵ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486; MP Editora - destaque 01

e da COFINS é aferir receita¹⁶, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita, naquele específico mês.

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, passo à análise do insumo pleiteado, qual seja: **despesas com disposição final de resíduos da produção**.

Em princípio esclareço, por consequência lógica da premissa adotada (diversidade entre os regimes não cumulativos), que o conceito de insumos para a não cumulatividade de PIS/COFINS, a meu sentir, difere daquele utilizado para ICMS/IPI¹⁷, bem assim não pode ser equiparado ao critério utilizado pelo Imposto de Renda.

Nos termos do II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para fim de se aferir a não cumulatividade destas contribuições são entendidos como insumos: ***“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,...”***

In casu, a contribuinte é empresa do ramo de alimentação, produz alimentos e requereu o aproveitamento de crédito decorrente de despesa indireta com pessoal e despesas administrativas, sem, contudo, fazer prova de os itens requeridos terem sido utilizados na produção, razão pela qual o colegiado analisou o pedido pelo conceito dos itens requeridos.

Com base nesta percepção e em vista da atividade da empresa, o colegiado, por maioria, entendeu que as **despesas com disposição final de resíduos da produção** foram **UTILIZADAS direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção de alimentos); são INDISPENSÁVEIS para a produção de alimentos e estão RELACIONADAS ao objeto social do contribuinte.**

Por esta razão que houve a concessão parcial do crédito pleiteado.

¹⁶ No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004), a saber: “Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).

Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.”

¹⁷ Neste sentido, segue ementa do Acórdão proferido no Processo Administrativo nº 11020.000607/2010-58: “COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.”

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário apresentado para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reconhecendo a existência de crédito no sistema não cumulativo de PIS para as **despesas com disposição final de resíduos da produção.**

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

Declaração de Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas

Em razão de ter sido vencida em relação à concessão de crédito para as despesas incorridas com os projetos de produtos, faço a presente declaração de voto.

Conforme esclarecido, entendo que o conceito de insumos, para a concessão de créditos na sistemática não cumulativa de PIS e COFINS deve ser analisado sob sua própria ótica e interpretado de acordo com todo o ordenamento jurídico.

Com base nesta percepção e em vista da atividade da empresa, entendo que os projetos de produtos fazem parte do processo produtivo dos alimentos, que foram **UTILIZADOS direta pelo contribuinte na sua atividade (produção de alimentos); que são INDISPENSÁVEIS para a produção dos alimentos e que, portanto, estão RELACIONADAS ao objeto social do contribuinte.**

Por esta razão que ousou divergir da posição do ilustre Relator para o fim de conceder o crédito também neste particular.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS