

**HÉLLEN BEZERRA ANTONIO**

**CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE  
APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO PROGRAMA DE  
INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E O ATUAL ENTENDIMENTO  
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
(CARF)**

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributário - IBET**

**Campinas, março de 2014**

**HÉLLEN BEZERRA ANTONIO**

**CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE  
APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO PROGRAMA DE  
INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E O ATUAL ENTENDIMENTO  
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
(CARF)**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para o Curso de Especialização em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET  
Campinas, março de 2014.**

Dedico este trabalho aos meus queridos pais, pela inestimável ajuda e apoio a mim dedicados, bem como pelos valores passados por toda minha vida.

Agradeço aos professores do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários pela partilha do notório saber jurídico.

Agradeço também ao meu marido, aos familiares e amigos que estiveram ao meu lado no transcorrer do lapso temporal do curso.

“Agradeço ao destino por ter-me feito nascer pobre. A pobreza foi-me uma amiga benfazeja; ensinou-me o preço verdadeiro dos bens úteis à vida, que sem ela não teria conhecido. Evitando-me o peso do luxo, devotou-me à arte e à beleza.”

Jacques Anatole François Thibault

## RESUMO

ANTONIO, Héllen Bezerra. Conceito de Insumo Para Fins de Aproveitamento de Crédito do Programa de Integração Social (PIS) e o Atual Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Monografia para a conclusão do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Campinas, 2014.

**Palavras-chave:** Programa de Integração Social, conceito de insumo, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, crédito tributário.

O presente trabalho tem o escopo de analisar, através de estudo da legislação pátria vigente e da doutrina, bem como por meio de pesquisa jurisprudencial, principalmente no âmbito dos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito do Programa de Integração Social (PIS). Desse modo, para a consecução dos objetivos acima expostos, será adotada tanto a pesquisa teórica quanto a empírica, enfatizando sempre um estudo comparativo entre o posicionamento das normas infralegais exaradas pela Receita Federal do Brasil e a jurisprudência administrativa acerca do tema. Nesse contexto, o maior questionamento que se pretende propor, portanto, é a correção da extensão do conceito de insumo para fins de aproveitamento do crédito do PIS sob a ótica adotada hodiernamente pelo CARF.

## ABSTRACT

ANTONIO, Hellen Bezerra. The concept of input for purposes of use of credits from the Social Integration Program (PIS) and the current understanding of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF). Final Paper of the Specialization Course in Tax Law of the Brazilian Institute of Tax Studies (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET), Campinas, 2014.

**Key-words:** Administrative Council of Tax Appeals, concept of input, Social Integration Program, tax credit.

The present work has the scope to analyze, through a study of existing national legislation and the doctrine, as well as by jurisprudence research, especially under the judgments of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), the concept of input for purposes of use of credits from the Social Integration Program (PIS). Thus, to achieve the objectives set out above, it will be adopted both theoretical as empirical research, always emphasizing a comparative study between the positioning of the regulatory provisions which have been entered by the Federal Revenue of Brazil and administrative case law on the subject. In this context, the biggest question to be proposed, therefore, is the correction of the extension of the concept of input for purposes of use of credits from the PIS from the perspective adopted in our times by CARF.

## SUMÁRIO

<b>Introdução</b> .....	09
-------------------------	----

### **Capítulo - 1**

#### **Programa de Integração Social (PIS)**

1.1. Conceito e Definição da Contribuição do Programa de Integração Social (PIS) .....	11
1.2. Evolução Histórica da Legislação Concernente ao Programa de Integração Social .....	12
1.3. Conceito e Definição do Instituto da Não-Cumulatividade para o do Programa de Integração Social .....	16

### **Capítulo - 2**

#### **O Conceito de Insumo Para Fins de Aproveitamento de Crédito do Programa de Integração Social**

2.1. O conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito segundo o disposto na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002 .....	18
2.2. Da discussão quanto a possibilidade de restrição infralegal ao conteúdo legal do conceito de insumo .....	19
2.3. O Atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao conceito de insumo para fins de Aproveitamento do Crédito do Programa de Integração Social .....	22

### **Capítulo - 3**

#### **Análise Empírica do Conceito do Termo “Insumo” Adotado Pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**

3.1. Análise do Acórdão Exarado pelo CARF nº 9303-01.741 .....	27
----------------------------------------------------------------	----

<b>Conclusão</b> .....	33
------------------------	----

<b>Referências Bibliográficas</b> .....	34
-----------------------------------------	----

<b>Anexo – Cópia do Acórdão nº 9303-01.741</b> .....	35
------------------------------------------------------	----



## INTRODUÇÃO

Com a edição da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, alterada pelo artigo 25 da Lei n.º 10.684/2003, fruto da conversão da Medida Provisória, o tributo Programa de Integração Social (PIS) tornou-se, em regra, não cumulativo.

Nos termos do artigo 3º, alínea, “b, da Lei n.º 10.637/02, o contribuinte terá direito ao crédito referente aos valores de bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção de bens.

Ato contínuo, a Emenda Constitucional n.º 42 de 19 de dezembro de 2003 inseriu o §12 ao artigo 195 da Constituição Federal, conferindo status constitucional a não-cumulatividade do Programa de Integração Social, dispondo expressamente que “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”.

Todavia, porque a legislação federal restou silente no que concerne a definição do conceito do termo “insumos”, a Receita Federal do Brasil disciplinou a matéria, conceituado de forma restritiva o termo, por meio da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 247/2002.

Em face da ausência de legislação superveniente válida, as insurgências concernentes a não-cumulatividade do PIS e à extensão do conceito de insumo para fins de aproveitamento do respectivo crédito, hodiernamente, estão sendo dirimidas nos órgãos julgadores no âmbito judicial e administrativo.

Neste interim, este exercício monográfico pretende analisar o conceito da expressão “insumos” para fins de aproveitamento do crédito do Programa de Integração Social (PIS) sob a ótica moderna do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão máximo julgador no âmbito administrativo federal, bem como pretende discutir a possibilidade de restrição infralegal, por meio da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002, ao conteúdo legal do conceito de “insumos” para fins de aproveitamento do crédito de PIS.

A problemática que impulsionou o desenvolvimento deste exercício cinge-se na análise da legalidade e constitucionalidade da restrição infralegal, por parte do Fisco Federal, ao conceito amplo de “insumos” trazido pela legislação pátria vigente, em contraposição ao entendimento moderno exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em verdade, o que se pretende é ver esclarecidos os questionamentos tangentes à possibilidade de uma norma secundária, instrução normativa, restringir conteúdo de lei em

sentido estrito, e o correto conceito de “insumos” para fins de aproveitamento do crédito de PIS, segundo o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com o fito de tonar viável a concretização do objetivo supracitado, o método de estudo utilizado baseia-se na pesquisa teórica doutrinária e legislativa, bem como no estudo empírico do tema, concretizado por meio da análise de acórdão exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Inconteste que o presente exercício monográfico não tem a pretensão de sanar a divergência concernente à extensão do termo “insumos” para fins de aproveitamento do crédito do PIS, mas sim contribuir para a reflexão sobre o tema proposto.

Para que seja contextualizada a discussão, no primeiro capítulo será trazido, de forma breve, considerações relevantes para a compreensão do tributo Programa de Integração Social (PIS).

Ademais, serão elucidadas, em capítulos específicos, questões gerais concernentes: ao conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito segundo o disposto na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002; quanto a possibilidade de restrição infralegal ao conteúdo legal do conceito de “insumos”; e o atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao conceito de insumo para fins de aproveitamento do crédito do Programa de Integração Social.

O último capítulo será destinado à análise de acórdão exarado pelo CARF nº 9303-01.741 e às conclusões alcançadas no concernente à extensão do conceito de insumo para fins de aproveitamento do crédito do Programa de Integração Social.

## **Capítulo – 1**

### **PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)**

#### **1.1 Conceito e Definição da Contribuição Social - Programa de Integração Social (PIS)**

De forma inaugural, cabe consignar que o exame sobre um tributo deve ser iniciado pela sua descrição constitucional, origem primordial da base legal da relação tributária.

Neste ínterim, tem-se que o Programa de Integração Social (PIS), apesar de ter sido instituída pela Lei Complementar nº 7/70, ou seja, antes da promulgação da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, foi recepcionado pelo texto constitucional vigente através do artigo 239, que assim dispõe:

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.”  
(BRASIL, Constituição Federal).

Portanto, a Contribuição ao PIS, incidente sobre o faturamento, é devidamente exigida do contribuinte com base no texto constitucional.

Traçadas as bases constitucionais da exigência da Contribuição do PIS, é necessária a análise da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT deste tributo.

Importante ressaltar que a Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, em consonância com o entendimento do doutrinador Paulo de Barros Carvalho, é, em verdade, uma forma de organização dos enunciados prescritivos dos textos legais para posterior interpretação e avaliação da constitucionalidade dos tributos, conforme abaixo transcrito:

“A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária (...)”  
(CARVALHO, Paulo de Barros. *In Curso de Direito Tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013. Página 335)

Partindo da premissa supra, depreende-se que a funcionalidade da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT no direito positivo é facilitar a construção da linguagem do direito positivo, na construção da estrutura da norma jurídica como um juízo hipotético-condicional, que possibilita a posterior avaliação da constitucionalidade dos tributos exigidos nos casos práticos.

A Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT estabelece e define os critérios antecedentes e consequentes necessários à configuração da obrigação jurídico-tributária, quais sejam, critério espacial, critério temporal, critério material, critério pessoal e critério quantitativo.

Em apertada síntese, tem-se que a regra-matriz de incidência tributária da contribuição social do PIS está instituída na Lei nº. 10.637/02.

Nos termos do disposto na Lei nº. 10.637/02, a regra-matriz de incidência tributária do PIS pode ser construída da seguinte forma: o critério material é “auferir faturamento” (Artigo 1º, *caput*); o critério temporal é mensal (Artigo 10); o critério espacial é o âmbito nacional; o critério pessoal divide-se em Sujeito Ativo – União, e Sujeito Passivo - pessoa jurídica que auferir faturamento, nos termos do artigo 4º; o critério quantitativo compreende a base de cálculo, que é o valor do faturamento (Artigo 1º, § 2º), e alíquota, que segundo o artigo 2º, é 1,65%.

Para melhor compreensão do tributo em análise - Programa de Integração Social (PIS) necessária breve observação da evolução histórica da legislação concernente à contribuição em análise.

## **1.2. Evolução Histórica da Legislação Concernente ao Programa de Integração Social (PIS)**

Cabe consignar, inauguralmente, que o Programa de Integração Social (PIS) foi criado pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, tendo como finalidade promover a integração e participação dos empregados no lucro das empresas. Sendo que o artigo 1º da referida Lei Complementar determinava que:

“Art 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.”  
(BRASIL, Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970)

Nos termos da referida Lei Complementar, a contribuição para o PIS deveria ser efetuada de duas formas, que compreendiam uma primeira hipótese em que deveria ocorrer mediante declaração do imposto de renda e a segunda determinava o cálculo com base no faturamento.

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 29.11.1995, ficou determinado que as pessoas jurídicas deveriam recolher a Contribuição ao PIS sobre o faturamento do próprio mês de competência à alíquota de 0,65%.

No mais, no dia 27 de novembro de 1998 foi editada a Lei nº 9.718, através da qual ficou determinado que a Contribuição ao PIS continuaria a ser recolhida à alíquota de 0,65% sobre o faturamento, sendo, no entanto, tal base de cálculo entendida como o resultado de todas as receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, tudo nos termos do artigo 2º e 3º, que assim dispunham:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

(BRASIL, Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998)

(grifos acrescentados ao texto original)

Insta frisar que relevante mudança na exigência do PIS para as pessoas jurídicas ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, pois, através do referido texto legal, a Contribuição ao PIS passou a ser incidir apenas sobre o faturamento e ter caráter “não-cumulativo”, descontando-se do montante apurado a título de tributo, os créditos previstos na própria legislação, à alíquota de 1,65%. A Medida Provisória nº 66, determinava que:

“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.

§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 para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I – decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;

II – não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;  
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 da aquisição, que tenham sido computados como receita.  
Art. 2º. Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).”  
(BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002)

Ato contínuo, a referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, cujo artigo 1º e 2º assim dispõem:

“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.  
§ 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.  
Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).”  
(BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002)

Com a edição da citada Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, alterada pelo artigo 25 da Lei nº 10.684/2003, fruto da conversão da Medida Provisória, o PIS tornou-se, em regra, não cumulativo.

A Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003 inseriu o §12 ao artigo 195 da Constituição Federal, conferindo status constitucional a não-cumulatividade do PIS, conforme abaixo transcrito:

“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:  
(...)  
§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”  
(grifos acrescidos)

(BRASIL, Constituição Federal do Brasil de 1988)

Destarte, desde deste momento, a não-cumulatividade do PIS não pôde mais ser tratada como mera matéria legal, com base exclusiva nas prescrições da Lei nº 10.637/02, pois passou a ser imprescindível a observância do artigo 195, §12, da Constituição Federal.

Segundo o disposto no artigo 3º, alínea, “b, da Lei nº 10.637/02, o contribuinte terá direito ao crédito referente aos valores de bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção de bens, conforme abaixo transcrito:

“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)”

(...)

(BRASIL, Constituição Federal do Brasil de 1988)

(grifos acrescentados ao texto original)

É certo que a legislação federa restou silente no que concerne a definição do conceito do termo “insumo”. Entretanto, na tentativa de aplicar e interpretar a legislação pertinente a não-cumulatividade do PIS, a Receita Federal disciplinou a matéria, conceituado de forma restritiva o termo “insumos”, por meio da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002, extrapolando os limites de sua competência, eis que a Constituição Federal foi clara ao determinar que a matéria deveria ser tratada por meio de “Lei” em sentido estrito.

Deste modo, na ausência de legislação superveniente válida, as insurgências concernentes a não-cumulatividade do PIS e à extensão do conceito de insumo para fins de aproveitamento do respectivo crédito, hodiernamente, estão sendo dirimidas nos órgãos julgadores no âmbito judicial e administrativo.

Neste concernente, defronte a ausência de legislação competente para tratar da matéria em análise, incontestemente a relevância do estudo do atual posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão máximo julgador no âmbito administrativo federal.

### 1.3 Conceito e Definição do Instituto da Não-Cumulatividade do Programa de Integração Social (PIS)

O princípio da não-cumulatividade, conceituado pela compensação entre débito e crédito fiscal, tem como função evitar a tributação “em cascata”, de tal forma que as incidências sucessivas, nas entradas e saídas, se agregassem ao preço significando muitas vezes tributo sobre tributo.

Em verdade, o princípio da não-cumulatividade mostra-se como um verdadeiro limite objetivo à competência tributária, neste sentido são as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“(…) O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um ‘limite objetivo’, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como a justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc. Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. (…)”  
(CARVALHO, Paulo de Barros. *In Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5ª edição – São Paulo, 2013. Página 326.)

Evidente que o desiderato da não-cumulatividade está no direito à compensação que o contribuinte tem de deduzir num determinado período, do tributo devido pela saída, o valor do referido tributo pago pela entrada.

Conforme já demonstrado, o regime jurídico da Contribuição ao PIS sofreu sensível modificação com o advento da Lei n.º 10.637/02, que instituiu a sistemática de incidência diferente daquela até então regulada desde a concepção dessa exação, pois o PIS passou a incidir de forma não-cumulativa.

No mais, a sistemática da não-cumulatividade para a apuração do PIS está constitucionalmente prevista no § 12, do artigo 195 da Constituição Federal, conforme já explanado.

Da leitura do citado artigo constitucional, depreende-se que não houve por parte da Constituição Federal qualquer restrição para a aquisição dos créditos de PIS que serão abatidos da base de cálculo das referidas contribuições.

Em verdade, a Constituição Federal não prevê qualquer restrição como à estabelecida em relação ao ICMS, por exemplo, e, deste modo, deve prevalecer o entendimento fundado na



análise do princípio da não-cumulatividade à que estão sujeitas a referida contribuição, ou seja, todo e qualquer material, insumo, matéria-prima, adquirido pela empresa com a incidência do PIS deve ser levado a crédito para fins dos respectivos recolhimentos tributários, sob pena de ofensa ao artigo 195, §12 da Constituição Federal.

Quanto à impossibilidade de limitação ao instituto da não-cumulatividade, principalmente no que concerne a não-cumulatividade referente ao PIS, cumpre transcrever os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

“(…)

Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores de atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.

(…)”

(CARVALHO, Paulo de Barros. *In Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5ª edição – São Paulo, 2013. Página 829)

Conforme se depreende da leitura dos ensinamentos exarados por Paulo de Barros Carvalho, supra, desde o início da vigência da Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, que inseriu o §12 ao artigo 195 da Constituição Federal, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS passou a apresentar um conteúdo mínimo de significação e, deste modo, com a instituição da contribuição no seu modo não-cumulativo, compete ao legislador meramente indicar os setores de atividade econômica em que ocorrerá, não lhe competindo qualquer limitação da extensão do direito ao crédito.

Assim, porque a interpretação da não-cumulatividade prevista na Lei nº10.637/02 prescinde de uma observância ao conceito constitucional, bem porque a Lei em sentido estrito silencia quanto a extensão do conceito do termo “insumos”, a restrição trazida Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002 não pode ser observada, por ser ilegal e inconstitucional.

Depreende-se, portanto, que, hodiernamente, inexistente qualquer limitação legal válida quanto ao que concerne a não-cumulatividade do PIS e, portanto, se justificam as reiteradas insurgências contra a limitação imposta pela Receita Federal por meio da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002, a qual mostra-se como objeto de análise neste exercício monográfico.

## Capítulo - 2

### O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

#### 2.1. O conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito segundo o disposto na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002.

A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o PIS não cumulativo, determina que a pessoa jurídica poderá fazer algumas deduções da sua base de cálculo, prevendo que podem ser descontados os bens e serviços utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na fabricação de bens destinados à venda:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)  
(...)

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)  
(...)”  
(grifos acrescentados ao texto original)  
(BRASIL,Lei nº 10.637/2002)

Denota-se que entre os casos que possibilitam a utilização de créditos, a citada lei elencou os pagamentos 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”.

Ocorre que, ao regulamentar a Leis nº 10.637/2002, a Receita Federal do Brasil externou, por meio da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, o seu entendimento do que consiste o termo “insumo” para fins de aproveitamento do crédito do PIS, equiparando-o ao conceito estabelecido legalmente para fins de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme abaixo transcrito:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:  
I – das aquisições efetuadas no mês:  
(...)  
b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: ( Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:** ( Includido pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: ( Includido pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

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

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

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

**a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e ( Includido pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )**

**b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Includido pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )**

(...)"

(grifos acrescentados ao texto original)

(BRASIL, Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 247/2002)

Em verdade, a Receita Federal do Brasil definiu, por meio da Instrução Normativa nº 247/2002, um entendimento extremamente restritivo quanto ao conteúdo do termo “insumo”, limitando, desta forma, as possibilidades dos contribuintes obterem créditos na tributação pelo PIS, fato este que está sendo debatido de forma acalorada pela doutrina e jurisprudência judicial e administrativa.

## **2.2. Da Discussão Quanto a Possibilidade de Restrição Infralegal ao Conteúdo Legal do Conceito de “Insumo” para Aproveitamento de Crédito do PIS**

É latente que o cerne da questão abordada neste exercício monográfico cinge-se na possibilidade de restrição infralegal ao conteúdo legal do conceito de “insumo” para fins de aproveitamento do crédito de PIS, eis que a Lei nº 10.637/2002 foi silente sobre este aspecto.

Antes de adentrar ao cerne da questão, é necessário enaltecer a necessidade de uma breve análise do princípio da legalidade e do insculpido no artigo 100 do Código Tributário Nacional.

O Princípio da Legalidade deve ser entendido como o limite objetivo do poder de tributar, ao passo em que estabelece que ninguém poderá ser compelido ao pagamento de tributo, senão em virtude de lei. Em verdade, o princípio da legalidade busca alcançar os valores da justiça, certeza do direito e segurança jurídica da relação tributária.

Deste modo, o princípio da legalidade tributária é aquele que institui, em âmbito constitucional, a vedação quanto a instituição ou majoração tributária sem que haja lei em sentido estrito que o estabeleça, nos termos do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (...)”  
(BRASIL, Constituição Federal do Brasil de 1988)

Segundo o preconizado acima, o princípio da legalidade cuida-se de verdadeira garantia assegurada ao contribuinte com características de legítima cláusula pétrea da Constituição, não podendo, assim, ser suprimida nem restringida. Destarte, qualquer forma de instituição ou majoração de tributo, mesmo que de maneira indireta, não pode dar-se por outro instrumento normativo que não a lei em sentido estrito.

Cabe ressaltar que os princípios constitucionais podem ser empregados em sentido amplo, conforme expressa disposição do artigo 5º, §2º, da Constituição, in verbis:

“Art. 5º. (...) §2º. Os direitos e garantias expressos nesta constituição **não excluem outras decorrentes do regime e dos princípios por ele adotados**, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”  
BRASIL, Constituição Federal do Brasil de 1988)  
(grifos acrescidos)

Noutro giro, notório observar o preconizado no artigo 100 do Código Tributário Nacional, que dispõe quanto as fontes formais secundárias do Direito Tributário:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:  
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;  
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;  
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;  
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.  
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”  
(BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional)

Traçadas as linhas basilares da análise do tema, urge enaltecer que a divisão efetuada pelo artigo 100 do Código Tributário Nacional, supratranscrito, estabelece como normas primárias as leis, os tratados e convenções internacionais, e os decretos. E, como normas

secundárias, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebram a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Diante disso, as Instruções Normativas são normas secundárias que se destinam a complementar as Leis, normas primárias, não possuindo o caráter inovador destas últimas.

No sentido de que somente a lei pode inovar na ordem jurídica, segue entendimento do jurista Eduardo Babbag:

“(...)

Os atos normativos proveem das mais diferentes autoridades, desde as situadas em plano hierárquico elevado (ministros, secretários-gerais, etc.) até as que ocupem cargos mais modestos (chefes de repartição). São atos que expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei, mas com a mesma normatividade da regra legislativa, conquanto sejam manifestações tipicamente administrativas.

Devem estar, naturalmente, à luz da hierarquia das normas, em conformidade com o diploma legal a se referirem (tratos, decretos ou leis), podendo ocorrer, entretanto, aparentes conflitos entre aquilo que determinam e o que reza o instrumento complementado.

(...)”

(SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010)

Insta frisar que, na escala normativa administrativa, a resolução e o decreto são regras com função meramente integradora ou de complementação. Portanto, não podem inovar, contrariar e tampouco substituir ou restringir os conceitos estampados em normas legais.

No que concerne à impossibilidade de norma inferior inovar ordenamento jurídico, é firme o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal:

“ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. EXERCÍCIO DE CARGO POR DESIGNAÇÃO. PAGAMENTO DE DIFERENÇA SALARIAL. PROVIMENTO APENAS POR PROMOÇÃO VERTICAL E MERECIMENTO. LEI ESTADUAL N. 13.467/2000 E RESOLUÇÃO N. 367/2001-TJ/MG. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. INEXISTÊNCIA.

**1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que "(...) às portarias, regulamentos, decretos e instruções normativas não é dado inovar a ordem jurídica, mas apenas conferir executividade às leis, nos estritos limites estabelecidos por elas" (REsp 872.169/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 13/5/2009).**

2. Inexistência de direito líquido e certo à percepção de vencimentos de acordo com o padrão PJ-64 (depois alterado para PJ-70), uma vez que o art. 2º, inc. I, da Lei Estadual n.

13.467/2000 estabelece o preenchimento dos cargos de Oficial de Apoio Judicial mediante a promoção vertical e merecimento, critério esse que foi respeitado pelo art. 51 da Resolução n. 367/2001-TJ/MG.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(AgRg no RMS 17.920/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 28/05/2013)  
(grifos acrescidos)

Diante do exposto, não restam dúvidas quanto ao caráter regulatório das Instruções Normativas, que, como normas secundárias que são, não podem ir além daquilo que foi determinado na lei, em obediência ao princípio da legalidade e, ainda, ao da hierarquia das leis.

Em verdade, depreende-se que o legislador ordinário buscou, propositadamente, estatuir o conceito amplo e comum de “insumos”, ou seja, os elementos diretos e indiretos necessários à produção de produtos e serviços.

A restrição ao conceito de “insumos” trazido na Instrução Normativa IN SRF nº 247/2002 cobre-se, assim, de latente ilegalidade e inconstitucionalidade, pois restringe e altera o conteúdo da lei nº 10.637/2002.

### **2.3. O Atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao conceito de insumo para fins de Aproveitamento do Crédito do Programa de Integração Social**

Preliminarmente cabe esclarecer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) cuida-se de um órgão julgador de recursos fiscais administrativos no âmbito federal, criado pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e instalado pelo Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda em 15/2/2009, mediante Portaria MF nº 41, de 2009.

Insta enaltecer também que a Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, aprovou o Regimento Interno do CARF, que instituiu as seguintes características do órgão: Missão - Assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários; Visão - ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários; e Valores - Ética, transparência, prudência, impessoalidade e cortesia.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ademais, incontestemente que o CARF é um relevante órgão de proteção dos interesses do contribuinte, por representar a oportunidade inicial, ainda no âmbito administrativo, de corrigir possível ilegalidade na exação que motivou a autuação fiscal.

Urge frisar ainda que segundo o disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional, são normas secundárias do direito tributário, na mesma escala hierárquica que as instruções normativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

Diante do exposto, indubitável a relevância dos julgados exarados por este órgão e, conseqüentemente, inquestionável também o fato de que a definição trazida ao termo “insumo” para fins de aproveitamento do crédito tributário do PIS por este órgão julgador é de máxima confiabilidade e aplicabilidade.

No que concerne à extensão do significado do termo “insumo”, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, instância final de julgamento no âmbito do Ministério da Fazenda, em acórdão publicado em 05 de julho de 2012, trouxe entendimento inédito a respeito do conceito de insumos para desconto de créditos de PIS e da COFINS, afastando o conceito para o termo “insumo” insculpido nas Instruções Normativas exaradas pela Receita Federal do Brasil, definindo que o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS deve obedecer regras próprias, senão vejamos:

“Processo nº 13053.000112/200518  
Recurso nº 256.140 Especial do Procurador  
Acórdão nº 930301.740  
– 3ª Turma  
Sessão de 09 de novembro de 2011  
Matéria COFINS  
Recorrente FAZENDA NACIONAL  
Interessado DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL  
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS  
Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004  
COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.  
**Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.**  
Recurso Especial do Procurador Negado.”  
(grifos acrescidos)

Depreende-se que, nos termos exarados no acórdão, devem ser considerados insumos todos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento.

Cabe frisar também que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no julgamento do Acórdão n. 9303-01.035, de relatoria do Conselheiro Henrique Torres, acabou por repelir de forma irretratável a definição de “insumo” trazido na Instrução Normativa IN SRF 247/2002, haja já vista que o ilustre Relator daquele caso asseverou, no que foi acompanhado pela maioria de seus pares, o seguinte:

“Ora, uma simples leitura do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo (...) o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento de PIS/Pasep às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens e serviços por ela realizada.”

Depreende-se, deste modo, que o ilustre Conselheiro Henrique Torres chama a atenção de que os serviços ligados ao processo produtivo da empresa também dão direito a crédito de PIS e COFINS. Ainda no acórdão acima referido, que foram assegurado os seguintes créditos:

“Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/Pasep, nos termos do art. 3º.”

Denota-se, ainda, que o entendimento de que o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço e, até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para a conclusão do ciclo produtivo, com a conseqüente comercialização do bem ou serviço foi reafirmada em todos os recentes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme exemplos supra:



“FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

**Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.**

Recurso Voluntário Provido Parcialmente.

(...)”

(CARF 3a. Seção / 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 3301-00.424 em 03/02/2010)

(grifos acrescidos ao texto original)

“Processo nº 10925.002970/200756

Recurso nº 930.280 Voluntário

Acórdão nº 3302001.781

– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de agosto de 2012

Matéria Cofins Não Cumulativa Declaração de Compensação

Recorrente RENAR MAÇÃS S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

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.**

(...)”

(grifos acrescidos ao texto original)

Destarte, aufere-se que, segundo o moderno entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), devem ser considerados insumos todos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento.

Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço e, até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para a conclusão do ciclo produtivo, com a consequente comercialização do bem ou serviço.

Cumprе ressaltar ainda que, diferentemente do que ocorre com o ICMS e com o IPI, não há efetivo destaque ou lançamento do PIS e da COFINS nas operações de venda e/ou

prestação de serviços, já que a sua incidência recai sobre o faturamento das empresas, conforme definição legal, e não sobre as operações em si.

Desta feita, todos os custos e despesas decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a atividade produtiva dos contribuintes devem gerar créditos para a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos.

## Capítulo - 3

### ANÁLISE EMPÍRICA DO CONCEITO DO TERMO “INSUMO” ADOTADO PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

#### 3.1 Análise do Acórdão N° 9303-01741 Exarado Pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que se cuida, conforme já explanado, da instância final de julgamento no âmbito do Ministério da Fazenda, ao julgar o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos do Processo n° 13053.000211/2006-72, de relatoria da Ínclita Julgadora Naci Gama, exarou o acórdão n° 9303-01.74, tratando de forma bastante pormenorizada o cerne da questão trazida ao debate neste exercício monocrático.

Os membros do Colegiado da Turma Julgadora, por maioria de votos, negaram provimento ao recurso especial fazendário, por não concordar com as restrições trazidas ao termo “insumos” pela Instrução Normativa n° 247/2002, conforme ementa abaixo transcrita:

“Processo n° 13053.000211/2006-72  
Recurso n° 255.483 Especial do Procurador  
Acórdão n° 9303-01.741 – 3ª Turma  
Sessão de 09 de novembro de 2011  
Matéria PIS - Ressarcimento  
Recorrente FAZENDA NACIONAL  
Interessado DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL  
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006  
PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.ART. 3º LEI 10.637/02.

**Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.**

Recurso Especial do Procurador Negado.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

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

(Documento Anexo – Anexo I)

(grifos acrescentados ao texto original)

Ao suscitar o cerne da questão, a Ínclita Relatora de forma bastante clara e precisa estatuiu a questões que merecem observância para que sejam alcançadas as melhores conclusões quanto à extensão do conceito de “insumos” para fins de creditamento do PIS não-cumulativo:

“(…)

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 se encontram compreendidos na termo insumo empregado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, e dão a este o seu correto significado.

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

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

(…)

(grifos acrescidos ao texto original)

A ilustre Conselheira Nanci Gama chama a atenção ao fato de que o conceito trazido para o termo “insumos” na Instrução Normativa nº 247/2002 é improprio, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

“(…)

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:

(…)

**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”.

(...)

(grifos acrescentados ao texto original)

Depreende-se, ainda, que a Digna Relatora, seguindo o brilhante entendimento de Marco Aurélio Greco, conclui que o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS deve obedecer regras próprias:

“(…)

Neste sentido, Marco Aurélio Greco 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 resalto 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 Greco, 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.**

(...)

(grifos acrescentados)

Noutro giro, vale observar também as brilhantes explicações trazidas pela Respeitável Julgadora - Susy Gomes Hoffmann - em sua declaração de voto no bojo do acórdão ora em análise. De forma intensamente didática, a Nobre Julgadora externou em seu voto as três correntes de entendimento adotadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos julgamentos que envolvem a análise do tema trazido ao debate neste exercício monocrático, externando também a qual corrente filia-se, conforme se verifica no excerto abaixo transcrito:

“(…)

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

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo

Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

b) O termo "insumo" indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o acórdão 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. Neste caso os insumos referiam-se a serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.

**c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.**

**Entendo como correta esta terceira corrente.**

(...)"

(grifos não constantes do texto original)

Neste ínterim, a Digna Julgadora Susy Gomes Hoffmann estabelece, em conformidade com o entendimento da Relatora do acórdão em análise, que o conceito de insumos para fins de PIS não deve ser restringido aos termos trazidos pela Instrução Normativa nº 247/2002:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)"

(grifos acrescidos)

Finalmente, o Ilustre Julgador, Dr. Gileno Gurjão Barreto, em sua declaração de voto exposta na composição do acórdão nº 9303-01.74, corroborando com os acertados entendimentos da Ínclita Relatora, Nanci Gama, e da Nobre Julgadora Susy Gomes Hoffmann, enfatizou a ilegalidade da restrição ao termo “insumo” trazida pela Instrução Normativa nº 247/2002:

“(...)

Entendo, no entanto, em consonância com a jurisprudência, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

(...)

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

(...)

**Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, in casu, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins.**

(...)"

(grifos não constantes no original).

Conclui-se, da investigação do acórdão nº 9303-01.74, proferido nos autos do Processo nº 13053.000211/2006-72, de relatoria da Ínclita Julgadora Naci Gama, que o atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caminha sentido ao reconhecimento da ilegalidade da restrição imposta ao termo “insumos” trazida pela Instrução Normativa nº 247/2002, por entenderem que os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis

do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social.



## CONCLUSÃO

Consoante análise da legislação destinada ao tratamento da não cumulatividade da Contribuição do Programa de Integração Social (PIS), acrescido do conhecimento das recentes decisões exaradas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), denota-se a relevância da delimitação do conceito do termo “insumos” para fins de aproveitamento do crédito da contribuição, defronte do silêncio da Lei n° 10.637/2002, havendo discussões em todos os seus aspectos, que isoladamente, dariam fundamento para escrever diversos trabalhos monográficos sobre cada tema.

Como já asseverado, o presente trabalho teve como escopo discutir a possibilidade de uma norma infralegal – Instrução Normativa SFB n° 247/2002 - delimitar a extensão de termo trazido em Lei – Lei n° 10637/2002 - de modo a restringir o direito constitucional à não cumulatividade do PIS, apresentando com escopo e embasamento, principalmente, o atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema, de modo a contribuir para o aprimoramento da efetividade do direito do contribuinte.

Embora este exercício monográfico não tenha densificado o estudo no concernente as discussões doutrinárias e jurisprudências sobre o tema, em razão de um necessário aprofundamento na pesquisa, que é incompatível com a realidade deste estudo, seu cabimento não deve ser ignorado ou afastado.

Ademais, cumpre ressaltar que a presente pesquisa buscou ater-se a moderno conceito de “insumo” para fins de aproveitamento do crédito do PIS adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com tudo o exposto, conclui-se pela impossibilidade de restrição infralegal do conceito de insumo para fins de aproveitamento do crédito tributário de PIS, em consonância com o moderno entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 4ª Edição. São Paulo: Método, 2010.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.
- BRASIL, Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 247/2002
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no RMS 17.920/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 28/05/2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdãos citados disponíveis em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas S.A., 2008.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 1ª edição, 2ª triagem. São Paulo: Saraiva, 2010.

**ANEXO - CÓPIA DO ACÓRDÃO N° 9303-01.741**



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

**Processo n°** 13053.000211/2006-72

**Recurso n°** 255.483 Especial do Procurador

**Acórdão n°** **9303-01.741 – 3ª Turma**

**Sessão de** 09 de novembro de 2011

**Matéria** PIS - Ressarcimento

**Recorrente** FAZENDA NACIONAL

**Interessado** DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA  
INDUSTRIAL

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

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

PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE  
CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do  
PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados

diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Gileno Gurjão Barreto, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

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

**Relatório**

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

*“PIS. CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA AVÍCOLA.*

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

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

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

*CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.*

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

*CRÉDITO. OUTRAS DESPESAS.*

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

*Recurso voluntário provido em parte.”*

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

Paralelamente, referido acórdão negou ao contribuinte o crédito de PIS/COFINS referente às despesas com estivas e capatazias, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, locação de mão de obra, elaboração de projetos, receitas relativas a créditos de ICMS transferidos a terceiros e à glosa de crédito presumido do PIS/COFINS, eis que entendeu que as mesmas não se caracterizariam como insumos por não estarem vinculadas à produção dos bens exportados.

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

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

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

É o relatório.

## Voto

Conselheira Nanci Gama, Relatora

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

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

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

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, que, do valor apurado na forma do artigo 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)

CÓPIA

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 subseqüentes 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 se encontram compreendidos na termo insumo empregado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, e dão a este o seu correto significado.

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



“créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

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

A confusão sobre o conceito de insumo empregado no texto da lei que regem o PIS e a COFINS surge com a edição da Instrução Normativa 247/02, na redação da 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 resalto que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos, na linguagem de Marco Aurélio Grecco, ao pressuposto de fato destas contribuições, receitas, não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto.

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

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

Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão *a quo*, “a indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme”, eis que os uniformes seriam “de livre uso e

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

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

Face ao exposto, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda

Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento, no sentido de manter o acórdão recorrido.

Nanci Gama

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto

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

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

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

Em 29 de agosto de 2002, editou-se a Medida Provisória n. 66, que alterou a sistemática do Pis e Pasep para instituir a não-cumulatividade dessas contribuições, o que foi reproduzido pela Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (lei de conversão), que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação

de produtos destinados à venda. É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;*

Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade em relação à apuração da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis*:

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

*[...]*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto 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)*

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

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

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

*[...]*

*b) a receita ou o faturamento; [...]*

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*

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

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

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

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não- cumulativo com a alíquota*

*prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês: [...]*

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

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

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

*[...]*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF*

358, de 09/09/2003)

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

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

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

*I - das aquisições efetuadas no mês: [...]*

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

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

*b.2) na prestação de serviços; [...]*

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

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

*a)*

*matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

A



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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

*[...]*

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

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

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

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários,*

*aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

Entendo, no entanto, em consonância com a jurisprudência, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Na mencionada lei, há previsão para que sejam utilizados apenas **subsidiariamente** os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI. Da mesma forma que a antiga Lei no. 9.363/96 também previa subsidiariamente o uso da legislação do IRPJ para a concessão dos créditos presumidos.

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

A não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Seus créditos possuem natureza financeira.

A hipótese de incidência dessas contribuições adota o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil o que significa que os tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua

vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Da mesma forma, para fins de creditamento do PIS e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, com o qual corrobora a doutrina, a exemplo de Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso):

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

Será efetivamente insumo esse serviço sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao

processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, *in casu*, as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins.

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

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

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

Por essa linha de raciocínio, em contraponto, o conceito de insumo poderia se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterizasse como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. Seria dizer que “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços”, na acepção da lei, referir-se-ia a todos dos dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.

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

Valho-me dessa julgado, mas para concluir de forma distinta, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação

previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento – exemplo – Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa (o que abrange a administração). Porém, por princípio, todos os custos (não todas as despesas) da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, poderiam ser passíveis de crédito.

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

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

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

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a **atividade** de uma empresa (**não apenas a sua produção**), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la 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.

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

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

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

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

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;*
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;*
- c) bens utilizados na prestação de serviços;*
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;*
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;*

*f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

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

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

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

i) O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

ii) A produção ou prestação de serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

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



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

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

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

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

Gileno Gurjão Barreto

**Declaração de voto**

Conselheira Susy Gomes Hoffmann

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

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

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

O dispositivo legal citado, artigo 3º. , inciso II da Lei 10.637/2002 (repetido na legislação da Cofins) prevê o desconto, na base de cálculo da contribuição, dos “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

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

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

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: *O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.*

b) O termo "insumo" indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o acórdão 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: *O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer*

*custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.* Neste caso os **insumos** referiam-se a serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Entendo como correta esta terceira corrente.

O tema já foi tratado por outros colegas Conselheiros desta 3a. Seção. Para afastar a legislação do IPI tomo como parâmetro o julgamento unânime dessa Terceira Turma quando do julgamento do processo 11065.101317/2006-28 (relator Henrique Pinheiro Torres), cito trecho de seu voto:

*Ora, uma simples leitura do artigo 3o. da Lei 10.833/2003 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Cofins aos parâmetros adotados no creditamento de IN. No inciso H desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do I.P.I, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes,*

CÓPIA

*permitiu-se o creditamento de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

Para afastar a legislação do IRPJ cito dois julgados

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

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

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

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

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

*Em conclusão a Solução registra:*

*18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos*

*destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

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

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

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

*Por exemplo, a mão de obra ligada a fabricação é custo, e portanto, insumo aplicado na produção, de acordo com a legislação do imposto de renda. Porém, esse custo foi excluído expressamente para efeito de crédito de PIS e COFINS, pela simples razão de não influenciar na cumulatividade do tributo, na medida em que as pessoas físicas estão fora do campo de incidência do PIS e COFINS. Há outros exemplos de insumos que seriam custos ou despesas para o imposto de*



*renda, mas que não dariam direito a crédito do PIS e da COFINS, exatamente por não violar a não-cumulatividade.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Esse, portanto, é o conceito que deve ser utilizado para caracterizar quais dos gastos relacionados pelo contribuinte poderão ser objeto de créditos para desconto das contribuições já aludidas. Conforme se verifica, nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois a admissibilidade de aproveitamento de créditos há de estar apoiada, indubitavelmente, nos custos, despesas e encargos expressamente classificados nos incisos do art. 30 da Lei n° 10.637/2002 ou da Lei n° 10.833/2003, acima transcritos.*

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

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

Vale considerar que, conforme muito bem esclarecido pelo acórdão a quo, “a indumentária usada pelos

operários na fabricação de alimentos não se confunde com o fardamento/uniforme”, eis que os uniformes seriam “de livre uso e escolha de modelo pela empresa”, enquanto que a indumentária “é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público”.

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

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

(grifos colocados por esta conselheira)

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

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

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

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

Ensina o Prof. Marco Aurélio Greco 1:

*6. Insumo é conceito relacional*

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

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

*a) aquilo a que o bem ou serviço se relaciona; e*

*b) o modo e as características desta relação instaurada entre ambos.*

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

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

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

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

CÓPIA

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

*i. na própria existência da entidade em referência (ela não existe sem “X”)*

*ii. em determinada qualidade especial de que possa se revestir (seu padrão não é atingido sem “X”); e*

*iii. a sua continuidade no tempo (não durará tanto se faltar “X”); ou alguma outra perspectiva que possa ser imaginada.*

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

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

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

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

*Isto significa que a amplitude do conceito de “insumo” resultará da análise a ser feita concretamente em cada caso, segundo as peculiaridades do tipo de empreendimento*

*desenvolvido pelo contribuinte e do perfil que lhe é dado, pois é sabido que a mesma atividade econômica pode assumir perfis distintos (mais concentrada verticalmente ou não; voltada para determinado mercado; com maior ou menor grau de terceirização etc.).*

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

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

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

*Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, a energia, apenas para citar estes dois. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria*

*natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.*

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

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

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

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

*Em resumo, o crédito do PIS e da COFINS são calculados em relação a todos os bens e serviços*



*empregados como insumo, assim entendido como todos os fatores de produção diretos e indiretos aplicados na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas, os termos do II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.*

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

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

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

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

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

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

É como voto.

Susy Gomes Hoffmann

