



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

7. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, divergindo do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 19 de maio de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto por Domingos Costa Indústrias Alimentícias S/A contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região cuja ementa é a seguinte (e-STJ fls. 200/204):

TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – CREDITAMENTO – “INSUMOS” – PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO – PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos “*utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda*”, assim entendidos como “*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*”.

3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresse.

6. Apelação não provida.

7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Opostos embargos de declaração, esses foram rejeitados, com aplicação de multa de 1% sobre o valor da causa, nos termos do art. 538, parágrafo único, do CPC (e-STJ fls. 217/220).

Nas razões recursais, fundadas na alínea "a" do permissivo constitucional, o recorrente alega, em preliminar, violação do disposto no art. 535, II, do CPC, visto que o Tribunal de origem deixou de se pronunciar sobre questões essenciais ao deslinde da controvérsia. Sustenta, ainda, que o acórdão de origem infringiu o disposto no art. 538 do CPC ao aplicar multa processual, considerando que os embargos tiveram o explícito propósito de prequestionar diversos dispositivos legais. No mérito, defende que os produtos de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados na produção podem ser considerados insumos para fins de creditamento de débitos à Pis/Cofins não-cumulativos, aduzindo que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal n. 247/2002 e n. 404/2004 restringiram o conceito do termo insumo inserido no art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, violando-as, assim como ao art. 100, I, do CTN (e-STJ fls. 223/238).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional postula a manutenção do acórdão recorrido (e-STJ fls. 246/256).

Após o juízo positivo de admissibilidade, subiram os autos a esta Corte (e-STJ fls. 258/259).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3)

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Com efeito, o PARTICULAR interpôs recurso especial fundado na ofensa aos arts. 3º das leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, além do art. 100, I, do CTN, sob o argumento de que as Instruções Normativas ns. 247/2002, 358/2003 e 404/2004 teriam desrespeitado o alcance das leis regulamentadas ao limitar o significado do termo "**insumo**" previsto nos artigos das referidas leis ordinárias. Há correspondência lógica entre os argumentos desenvolvidos, o acórdão proferido e o intuito pretendido, de forma que inaplicável o enunciado n. 284, da Súmula do STF.

Outrossim, o tema foi devidamente prequestionado. Desta maneira, o recurso especial merece conhecimento.

1. Exame da alegada violação ao art. 535, II, do CPC.

Não houve a alegada ofensa ao art. 535, II, do CPC. Muito embora a parte recorrente tenha oposto embargos de declaração, tem-se que, em não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar a reforma do julgado nesta instância extraordinária.

Com efeito, afigura-se despidiêda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

2. Exame da alegada violação ao art. 538, parágrafo único, do CPC.

Em relação à multa do art. 538 do CPC, assiste razão à recorrente, sobretudo porque esta Corte já pacificou entendimento segundo o qual, nos termos da Súmula n. 98/STJ: *"Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório"*.

3. Mérito: da legislação tributária sob exame.

O cerne da controvérsia diz respeito ao reconhecimento do direito do recorrente, fabricante de produtos alimentícios, de ver assegurado o aproveitamento de créditos provenientes de gastos com materiais de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados no ambiente produtivo, com base nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diz a Secretaria da Receita Federal que: a) os gastos com materiais/bens de desinfecção (limpeza) não dão direito aos créditos, porque não se consomem em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; e b) os serviços de dedetização não dão direito ao crédito porque não correspondem ao conceito de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Contra tais conclusões se insurgiu o contribuinte.

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;



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 nº10.485, 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.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, 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, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "**insumo**", ao dispor:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

a) 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;**

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.

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao Pis e da Cofins foi 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 Secretaria da Receita Federal, 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. Transcrevo 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;

[...]

Ocorre que, como veremos, 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4. Da impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI.

Com efeito, reitero não ser possível que a sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos colha o mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI. Isto porque quando o legislador deseja importar tal conceituação de "insumos" para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na suso citada lei, há expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI. Veja-se:

Lei n. 9.363/96

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.**

Diferentemente, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos".

Na mesma linha de raciocínio, outras razões também se me afiguram suficientes a impedir a utilização do conceito de "insumos" previsto para a legislação do IPI. Vejamos.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cuja materialidade é o produto industrializado, encontra expressão no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e permite "*a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*", a fim de impedir que a carga tributária incidente sobre cada etapa da cadeia produtiva integre a base de cálculo das etapas seguintes, o que anularia a sistemática da unitributação do IPI. Desse modo,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

desconta-se o débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação dos valores cobrados nas etapas anteriores. Por tal razão, o conceito de "insumo" para fins de não-cumulatividade do IPI, o qual teve sua amplitude exposta na própria legislação de regência, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, **que tenham efetivo contato com o produto**. Na definição clássica adotada pela Secretaria da Receita Federal: *"insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto"* (REsp. n. 1.049.305 – PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011).

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica - apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao 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).

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração *"o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil"* (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses 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.

Note-se também que, 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 elasteceram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, destacam-se os ensinamentos 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):

As leis mencionadas prevêm expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação. Ora, **como um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem?**

Será efetivamente insumo 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.

Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PIS/COFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os **bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou produto.**

(...) Vale dizer, **"utilizar como insumo" é extrair os bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas.** Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são.

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" é a prova cabal de que **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.**

A lição do ilustre doutrinador introduz os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo. Sobre eles me debruçarei mais adiante.

Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo "insumo" a regular o creditamento do Pis e da Cofins, na medida em que, para o IPI, não há previsão de creditamento de "serviços", e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final. Veja-se, para exemplo, a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Solução de Consulta n. 30, de 26 de janeiro de 2010 (9ª Região Fiscal, Divisão de Tributação, DOU de 04.02.2010), onde a Secretaria da Receita Federal entendeu que, *ipsis verbis*:

"[...] a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS".

Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. **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.**

Parece-nos acertada, desse modo, a orientação de Marco Aurélio Grego (*idem, ibidem*) quando sinaliza para a diferenciação da sistemática adotada pelos tributos a impedir que o conceito de "insumo" no Pis/Cofins não-cumulativo seja tomado por empréstimo da legislação do IPI:

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produtos industrializado *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. **Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:**

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;**
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e**
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto "receita/faturamento" e não do pressuposto "produto".**

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.

Aprofundando na identificação dessas discrepâncias entre o método adotado para a contribuição para o Pis e para a Cofins e aquele aplicado para o IPI e para o ICMS, assim se manifestou José Antônio Minatel (*in "Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação"*. São Paulo: MP, 2005, p. 180):

Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar que essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que, como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada em sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias.

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 (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), 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.

Vale ponderar ainda que, embora seja autorizado o emprego de analogia diante de uma lacuna no ordenamento jurídico, a teor da regra do art. 108, I, do CTN, o próprio dispositivo restringe a sua aplicação ao dispor que somente será cabível a interpretação analógica quando não resultar exigência de imposto não previsto em lei (§1º). E, na hipótese em apreço, a aplicação por analogia do termo "insumo" na forma definida pela legislação do IPI traz, como consequência, o aumento de carga tributária.

Explico: As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

contribuições do Pis e da Cofins de 0,65% para 1,655 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.

5. Da busca do conceito de "insumos" aplicável às contribuições para o Pis/Pasep e Cofins não-cumulativas: impossibilidade de utilização exclusiva da legislação do IR.

Especificamente em relação ao art. 3º das 10.637/2002 e 10.833/2003, a doutrina especializada e notoriamente produzida no âmbito dos escritórios de advocacia tributária tem se orientado no sentido de que o termo "insumo" ali tratado compreende não só matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, como também **todos os demais custos de**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos e prestação de serviços. Adota-se, para chegar a essa conceituação, o disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas passíveis de dedução para fins de determinação do lucro real, na forma delineada pelos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, diante da afinidade entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo Pis e pela Cofins não-cumulativos.

Sobre o tema, peço vênica para citar as lições de Ricardo Mariz de Oliveira (*in*, "Aspectos Relacionados à 'não-cumulatividade' da COFINS e da Contribuição ao PIS". PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães - coord., São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 48, grifo nosso):

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é o de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST n. 6, de 2.2.1979.

Com feito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-lei n. 1.598/77 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST n. 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e pela jurisprudência.

Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao Pis e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.

Por pertinente, transcrevo ainda o escólio de Natanael Martins ("O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS", *in* PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. op.cit., p. 207):

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, **ainda que de forma indireta**, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, **o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo**. É dizer, "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, refere-se a todos os 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.

Compartilhando dessa interpretação, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ministério da Fazenda - CARF/MF já se manifestou no sentido de que o conceito de insumos para o Pis e a Cofins não guarda simetria com aquele delineado nas legislações do IPI, alargando-se, assim, a abrangência desse termo de modo a contemplar **todos os dispêndios necessários ao processo produtivo do contribuinte**. Para tanto, seguiu a orientação doutrinária acima transcrita para adotar a **acepção do vocábulo conferida pelo Regulamento do Imposto de Renda**. O julgado recebeu a seguinte ementa:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como **todo 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 (CARF, Recurso n. 369.519, Processo n. 11020.001952/2006-22, 2ª Câmara, Sessão de 08.12.2010).

Por oportuno, transcrevo trecho do voto condutor proferido pelo Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, ao julgar o processo suso referido (citado nos memoriais apresentados pela ora recorrente, grifo nosso):

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. **A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI**. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), **o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI**.

Nas palavras de Ricardo Marins de Oliveira, "**constituem-se insumos para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção**" (...)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.(...)

É de se concluir, portanto, que **o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da **essencialidade** dos mesmos para fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. Decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

O ilustre Conselheiro finaliza seu voto, favorável à utilização de créditos decorrentes de materiais empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, em virtude da **essencialidade** dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda (sobre isso falarei mais adiante), destacando que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do Pis e Cofins não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99. Aqui é necessário frisar que **o tema ainda não está consolidado na jurisprudência administrativa**, conforme o demonstrou a FAZENDA NACIONAL ao apresentar julgado proferido pelo CARF em sentido diverso (CARF, Recurso n. 155.695, Processo 11080.009434/2005-61, Sessão de 06.05.2009).

Pois, bem. Em que pesem as boas razões colocadas pela doutrina e pelo suso transcrito julgado proferido no âmbito administrativo, **não** compartilho do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio desenvolvido já ilumina o caminho para a solução da controvérsia ao elencar a **essencialidade ao processo produtivo** como atributo utilizável no conceito de "insumos" e a desvinculação das definições próprias do IPI.

Como já mencionei, o legislador, quando deseja importar a conceituação de "insumos" para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, previsto no art. 1º, da Lei n. 9.363/96.

Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, também há a previsão para o uso dos conceitos de receita operacional bruta colhidos da legislação do IR. Veja-se:

Lei n. 9.363/96

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda** e do Imposto sobre Produtos Industrializados **para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta** e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos".

De outro ângulo, a utilização da legislação do IR também encontra o óbice do excessivo alargamento do 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 produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Como já mencionei, **não se trata de desonerar a cadeia produtiva ou o produtor, mas o processo produtivo de determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

O intuito de desoneração da cadeia produtiva leva a um conceito restritivo de "insumos", a exemplo do IPI. A desoneração do produtor, independentemente da especificidade de sua atividade, leva a um conceito ampliativo de "insumos", a exemplo das "despesas e custos operacionais" do IR. Já a desoneração do processo produtivo, da atividade específica desempenhada e daquilo que lhe é essencial, leva ao conceito desejável de "insumos", que foi o objetivado pela lei.

Com efeito, o conceito de "insumos" não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional". Sob o signo "Despesas Operacionais" se encontra uma



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”. Veja-se (*in*, José Carlos Marion. *Contabilidade empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As **Despesas Operacionais** são as necessárias 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.**

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

A. Despesas de Vendas

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

B. Despesas Administrativas

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

Como exemplos, temos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais etc.

[...]

C. Despesas Financeiras

São as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, descontos concedidos, juros de mora pagos etc.

[...]

Variações monetárias

Devem ser classificadas num subgrupo de Despesas Operacionais.

A legislação brasileira exemplifica como variações Monetárias as variações cambiais.

O tema é assim abordado no Regulamento do Imposto de Renda no que pertine às empresas que produzem bens ou serviços (Decreto n. 3.000/99 – RIR-99):

Subseção III

Custo dos Bens ou Serviços

[...]

Custo de Produção

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

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

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

Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

[...]

Seção III

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I

Disposições Gerais

Despesas Necessárias

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

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

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

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

De fato, o excesso da amplitude do conceito já foi identificado em doutrina, ao admitir a exclusão do creditamento em relação às aquisições destinadas aos setores administrativos. *Ipsis verbis*:

Dúvidas tem sido suscitadas quanto ao real alcance da terminologia insumos na medida provisória e se este abrangeria todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica, desde que destinadas à produção de produtos e serviços



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

destinados à venda, ou se limitariam às aquisições passíveis de créditos nas legislações do ICMS e do IPI. **A única interpretação possível para o caso é de que todas as aquisições, exceto aquelas destinadas aos setores administrativos propiciarão o direito de crédito do PIS.** Primeiramente, a nova legislação do PIS não tem qualquer relação com as legislações do ICMS e do IPI. Em segundo lugar, vedar o crédito na sua totalidade é tornar o PIS cumulativo. Finalmente, insumos representa todos os itens que fazem parte do custo de fabricação de produtos ou da prestação de serviços.

[...]

Feitas essas considerações, fica patente que **darão direito ao crédito do PIS, todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica alocadas no processo de produção**, exceto aquelas expressamente excluídas na MP nº 66 (Antonio S. Poloni, in "*Comentários sobre a Medida Provisória n. 66/2002*". Disponível em: <www.widesoft.com.br/users/fp/Artigo_MP66.html>. Acesso em: 10.06.2011).

Além disso, A base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins é 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. 1º, da Lei n. 10.637/2002).

A exclusão do "Custo das mercadorias ou serviços" e das "Despesas Operacionais" da base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados "insumos", acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De observar que a base de cálculo do Imposto de Renda nada mais é que o Lucro Operacional somado ao Resultado não Operacional (diferença entre Receitas não Operacionais e Despesas não Operacionais) com as inclusões e exclusões previstas para a apuração do Lucro Real.

Se esse fosse o objetivo do legislador, já teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos já sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo "insumos" para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não-cumulatividade. Fez uso de um **conceito jurídico indeterminado**. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS todo e qualquer Custo ou Despesa Operacional, como o deseja parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recursos Fiscais – CARF em acórdão já aqui referido.

Tais constatações demonstram que o emprego da analogia, como forma de integração da legislação tributária para se aferir o conceito de “insumos”, não é possível também em relação aos conceitos de “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional” empregados na legislação do Imposto de Renda. É preciso, portanto, retornar à norma que se pretende interpretar e dela mesma extrair o conceito.

6. Da fixação do conceito de "insumos" aplicável às contribuições para o Pis e Pasep e Cofins não-cumulativas.

Rege o Código Tributário Nacional que a segunda forma integrativa prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário.

Tais princípios recomendam que as normas de exceção devem ser interpretadas restritivamente, isto porque dizem respeito a situações excepcionais e específicas em oposição à regra geral. Nos dizeres de Carlos Maximiliano (*in, Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 272): “*Na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos*”.

É o que se deduz da exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, *in verbis*:

3. 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.

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.

No entanto, da teleologia da norma e da legislação e jurisprudência que regem o IPI e a própria não-cumulatividade das contribuições ao Pis e Cofins podem ser colhidas as



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

características essenciais para o conceito de “insumos” a fim de defini-lo para o caso em apreço.

Dizem as leis sob exame:

Lei n. 10.637/2002 - PIS

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

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)

[...]

Lei n. 10.833/2003 - COFINS

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (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. 2, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Do texto suso transcrito colhe-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados *como insumo*"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo.

Outrossim, 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;



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- 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.

De observar 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 posto não serem 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**.

Também não se pode perder de vista que o foco central da legislação é a desoneração do processo produtivo e não somente da cadeia produtiva (caso da adoção do conceito estrito de "insumos" do IPI) ou da atividade empresarial como um todo (caso da adoção do conceito alargado de "insumos" do IR). Desse modo, a pertinência do conceito é ao processo produtivo e não ao funcionamento global da empresa. Daí, reitero, não poder ser utilizado o conceito abrangente de "Custos e Despesas Operacionais", pois nem todo o custo ou despesa necessário ao funcionamento de uma empresa é essencial ao processo produtivo.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da 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 é que:

1º - 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**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - 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**).

Ora, 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, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade 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. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.** Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de “insumos” próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Já a possibilidade de emprego indireto no processo produtivo decorre, além da menção aos combustíveis e lubrificantes, do próprio afastamento das regras inerentes aos insumos para efeito de IPI e da sua incompatibilidade com a prestação de serviços.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. **Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

Esse conceito não sofre da excessiva restrição imposta pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004, que importaram indevidamente o conceito de “insumos” para efeito de creditamento de IPI, e não sofre da já demonstrada excessiva elasticidade proposta pelo uso inapropriado dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais”, próprios da lógica do Imposto de Renda.

7. Da solução ao caso concreto.

Nessa esteira, penso merecer censura o acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de se dar interpretação ao conceito de insumo a fim de permitir que sejam deduzidos custos referentes aos materiais de desinfecção (limpeza) e serviços de dedetização não utilizados diretamente no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

Isso porque, no caso vertente, a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante.

Há perfeito enquadramento na definição de insumos que foi extraída do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. De ver que, não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

Pelas considerações expostas, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do Pis e da Cofins não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. Determino, ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0066819-3

PROCESSO ELETRÔNICO

**REsp 1.246.317 /
MG**

Números Origem: 200438000375799 373722520044013800

PAUTA: 07/06/2011

JULGADO: 16/06/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). DANIEL BARROS GUAZZELLI, pela parte RECORRENTE: DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A

Dr(a). CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do Pis e da Cofins não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. Determinando , ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins. Pedeu vista dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. MATÉRIA A SER PACIFICADA SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. CADEIA PRODUTIVA. LEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004. PRECEDENTES ATUAIS DO STJ. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. PRODUTOS DE LIMPEZA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).
2. Pretende a contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.
3. O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência. O eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao Recurso Especial, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira.

MATÉRIA AFETADA COMO RECURSO REPETITIVO (REsp 1.221.170/PR)

4. A matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.
5. Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso – e **já foram proferidos três votos no mesmo sentido** –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS NAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

6. Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer com que, juridicamente, o tributo perpassasse por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.
7. Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI. Como a materialidade do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

daqueles impostos.

8. Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

9. Ao seu modo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS. Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

10. Na exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que "o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, **gradualmente**, proceder-se à **introdução da cobrança em regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)" (destaquei).

11. Já na exposição de motivos da MP 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que "a instituição da Cofins não cumulativa visa **corrigir distorções relevantes** decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, **como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas**, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra" (destaquei).

12. Na sistemática adotada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3º).

O CONCEITO USUAL DE INSUMO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

13. A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI (RE 370.682, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe-165, 19.12.2007).

14. Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, "Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um *único* sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um *única regra* (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico" (*Teoria geral do direito tributário*, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

15. Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver manifestamente excepcioná-lo.

16. O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

17. Tendo os enunciados normativos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 contemplado o termo "insumo", e o legislador deixado de apresentar uma



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

18. Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao 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 (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

19. Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

LEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004 NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

20. Os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 (AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13.3.2015; REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 4.12.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

21. Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, "o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos **elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço**, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade". Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14.5.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014.

22. No REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, o entendimento adotado é de que a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

CASO CONCRETO

23. Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.

24. Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CONCLUSÃO

25. Ante o exposto, **peço vênia ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial.**

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – CREDITAMENTO – “INSUMOS” – PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO – PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos *“utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda”*, assim entendidos como *“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”*.

3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6. Apelação não provida.

7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A recorrente sustenta que houve violação dos arts. 535, II, e 538, parágrafo único, do CPC; 100, I, do CTN; 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Alega que "o termo 'insumo' abrange todos os elementos alocados na produção de mercadorias e não apenas o produto intermediário, a matéria-prima e o material de embalagem" (fls. 231-232), motivo pelo qual os materiais de limpeza e de dedetização empregados em seu processo industrial, por serem indispensáveis à fabricação de alimentos, devem permitir o desconto de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo.

Contrarrazões às fls. 246-256.

O eminente Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao recurso nos termos da ementa a seguir transcrita, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira:

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

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

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

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

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

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

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

7. Recurso especial provido.

Pedi vista dos autos para melhor análise da controvérsia.

Passo ao meu voto.

1. Síntese da controvérsia

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Pretende o contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.

O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência, consoante a seguinte fundamentação:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

As normas tributárias nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A pretensão revela interpretação (extensiva) da impetrante, segundo a qual as pessoas jurídicas seriam, na prática, isentas de PIS e COFINS, pois, a rigor, tudo aquilo que aparelha o estabelecimento (atividade geral da empresa) tem alguma utilidade para a colocação do produto final no mercado.

Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final, não sendo o caso dos produtos apontados pela impetrante.

O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não se podendo aplicá-lo senão por permissivo legal. A sua incidência somente pode ocorrer em face de permissivo legal que expressamente contemple a situação.

Assim já decidiu o TRF4: (...) (fl. 202).

Como antecipado, os eminentes Ministros Mauro Campbell Marques, Humberto Martins e Castro Meira votaram pelo provimento do Recurso Especial.

2. Matéria afetada como recurso repetitivo (REsp 1.221.170/PR)

Cumprе registrar, preliminarmente, que a matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que assim resumiu o tema repetitivo:

2. A questão controvertida refere-se ao *conceito de insumo tal como* empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

3. Dest'arte, há multiplicidade de recursos relativos a essa mesma matéria, que ainda não foi apreciada sob o rito dos recursos repetitivos; assim, submeto o julgamento do feito à egrégia 1a. Seção, como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e art. 2o., § 1o., da Resolução STJ 8/2008.

Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso –



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

e já foram proferidos três votos no mesmo sentido –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

3. Regime não cumulativo do PIS e da Cofins nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003

Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer que, juridicamente, o tributo perpassasse por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.

Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI. Como a materialidade do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao daqueles impostos.

Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

Ao seu modo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS. Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

Na exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que "o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, **gradualmente**, proceder-se à **introdução da cobrança em regime de valor**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)" (destaquei).

Já na exposição de motivos da MP 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que "a instituição da Cofins não-cumulativa visa **corrigir distorções relevantes** decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, **como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas**, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra" (destaquei).

Ambos os motivos se referem à desoneração da cadeia produtiva, motivo pelo qual **discordo da respeitável premissa** adotada pelo eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, no sentido de que "**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**".

Na sistemática adotada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3º).

No que interessa à presente controvérsia, eis a previsão do art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica em ambos os diplomas):

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);

O eminente Relator acolheu a tese do contribuinte de que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 incorreram em ilegalidade quando conceituaram



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

insumos como "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" e como "os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto" (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).

Sua Excelência, após apresentar brilhante fundamentação, apresentou a seguinte definição de "insumo", segundo as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

A meu sentir, esse conceito discrepa da noção corrente do que vem a ser insumo para o Direito Tributário.

4. Conceito usual de insumo na interpretação da legislação tributária federal

Como adverte Paulo de Barros Carvalho, "o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói seu universo, seu objeto, suas categorias e unidades de significação" (*Direito tributário, linguagem e método*, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2009, p. 219).

A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI. A propósito:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. **Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados.** Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de **IPI** para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.

(RE 370.682, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe-165, 19-12-2007).

Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, "Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um *único* sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um *única regra* (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a *totalidade* daquele *único* sistema jurídico" (*Teoria geral do direito tributário*, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver expressamente excepcioná-lo.

O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

Tendo o enunciado normativo contemplado o termo "insumo", e o legislador deixado de apresentar interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e a 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 (arts. 66, § 5º, I, da IN SRF 247/2002, e 8º, § 4º, I, da IN SRF 404/2004).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

5. Legalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 na jurisprudência do STJ

Como antecipado, a pacificação definitiva do tema ocorrerá por ocasião do julgamento do REsp 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, afetado à sistemática do art. 543-C do CPC.

Importante observar, contudo, que os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. TEMA ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE INSUMO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido de que a verificação se a taxa de administração dos cartões de débito e crédito deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, fatalmente, na definição do conceito de faturamento previsto no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, revestindo-se de matéria eminentemente constitucional, cuja apreciação, por meio de recurso especial, fica vedada a esta Corte de Justiça, sob pena de invasão de competência atribuída ao STF.

2. "Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013" (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).

3. A taxa de administração de cartões de crédito não se enquadra no conceito de consumo, pois constitui mera despesa operacional decorrente de benesse disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com seu público



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

alvo.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 13/3/2015).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 4/12/2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Precedentes do STJ.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada no STJ sob pena de usurpação da competência do STF.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 18/6/2014).

Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, "o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos **elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço**, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade". Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14/5/2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18/6/2014.

No REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, manifestamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

6. Caso concreto

Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.

Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.

7. Conclusão

Ante o exposto, **peço vênia ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial.**

É como **voto**.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0066819-3

PROCESSO ELETRÔNICO

**REsp 1.246.317 /
MG**

Números Origem: 200438000375799 373722520044013800

PAUTA: 19/05/2015

JULGADO: 19/05/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DOMINGOS COSTA INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A
ADVOGADO : DANIEL BARROS GUAZZELLI E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, divergindo do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin."

Os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ.