RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO E OUTRO(S) - DF020720 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR000000O
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766
ADVOGADA	:	VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917
SOC. de ADV.	:	MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

EMENTA

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

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos realtivos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames

laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, após o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 24/09/2014 JULGADO: 24/09/2014

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO EDUARDO PUGLIESE PINCELLI FELIPE CORDEIRO
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S)
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

"Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator."

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 11/02/2015 JULGADO: 25/02/2015

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO EDUARDO PUGLIESE PINCELLI FELIPE CORDEIRO
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S)
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

"Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator."

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 27/05/2015 JULGADO: 27/05/2015

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO EDUARDO PUGLIESE PINCELLI FELIPE CORDEIRO
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S)
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

"Processo retirado de pauta, por indicação do Sr. Ministro Relator."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO E OUTRO(S) - DF020720 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR000000O
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766
ADVOGADA	:	VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917
SOC. de ADV.	:	MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

RELATÓRIO

1. Cuida-se de Recurso Especial interposto por ANHAMBI ALIMENTOS LTDA contra acórdão do TRF da 4a. Região, da lavra da eminente Desembargadora Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, assim ementado:

> *TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.*
>
> *1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.*
>
> *2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não*

se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.

3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.

4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições.

5. Sentença mantida (fls. 209).

2. Os Embargos Declaratórios foram acolhidos apenas para prequestionar a matéria (fls. 218/222); em seu Apelo Nobre, interposto com fundamento no art. 105, III, *a*, da CF/88, a recorrente alega, em síntese, ofensa ao art. 110 do CTN, ao art. 11 da Lei Complementar 95/98, ao art. 3o. da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, alteradas pela Lei 11.898/09, bem como a normas da CF/88, aos seguintes argumentos:

(a) insumo é cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à fabricação de produtos e serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, combustíveis, água, manutenção, equipamentos de proteção, etc.;

(b) deve-se atribuir à palavra insumo o seu sentido típico, dicionarial, adotado na economia, pois a legislação pertinente ao PIS e à COFINS não a define, e tampouco poderia a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;

(c) a correta interpretação do termo insumo deve alcançar os custos gerais de fabricação e as despesas gerais comerciais, imprescindíveis para o todo da atividade produtiva, embora não estejam diretamente relacionados à atividade final da empresa, de modo que não deve prevalecer a interpretação restritiva levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Secretaria da Receita Federal; e

> *(d) existe discriminação ilegítima no reconhecimento de que vale-transporte, vale-refeição e fardamento fornecido aos funcionários sejam insumos para as empresa de atividade nas áreas de limpeza, mas não para as empresas do ramo industrial.*

3. Com base nesses argumentos, a recorrente busca, na condição de empresa industrial do ramo alimentício, o reconhecimento de que custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais constituem insumos, para o fim de creditamento, na apuração da contribuição exacional do PIS/COFINS.

4. Apresentadas as contrarrazões (fls. 323/331), o Recurso Especial foi admitido na Corte de origem (fls. 344/345).

5. Em 10.4.2014, proferi despacho determinando o sobrestamento do Recurso Especial para ser oportunamente julgado como recurso representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008-STJ, afetando-o à Primeira Seção, *identificando-o com a finalidade de definir o conceito de insumo,* tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição coisas empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, no processo de produção respectivo (fls. 364).

6. O Ministério Público Federal, em parecer subscrito pela ilustre Subprocuradora-Geral da República Doutora DENISE VINCI TULIO, manifestou-se pelo não provimento do Recurso Especial, pelos seguintes fundamentos, assim sumariados:

> *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. PIS. CREDITAMENTO. INSUMOS DE PRODUÇÃO. CONCEITO.*
>
> *1. As Instruções Normativas SRF 247/02 c SRF 404/04 não restringem, mas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.*
>
> *2. Apenas é possível o creditamento de PIS e COFINS em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no produto em fabricação.*
>
> *3. Não se admite interpretação extensiva nos casos de*

concessão de benefício fiscal (artigo 111 do CTN).

4. Parecer pela aplicação do preceito aos casos repetitivos e não provimento do presente Recurso Especial (fls. 372).

7. A Fazenda Nacional tornou a se manifestar às fls. 383/398, defendendo que a definição de insumo deve ser restritiva:

> *PIS e COFINS. Regime não cumulativo. Creditamento. Conceito de Insumo. Interpretação restritiva. Bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final. Impossibilidade de desnaturação da hipótese material de incidência das contribuições de faturamento para lucro. Precedentes. Tese Fazendária Sucessiva: Interpretação intermediária. Insumo. Necessidade de aplicação efetiva no momento da etapa produtiva da qual advirá o produto ou serviço final. Essencialidade do custo à luz da efetiva agregação de valor ao produto ou serviço final, de modo que, subtraído o bem ou serviço, o produto ou serviço final deixaria de existir, ou não seria mais útil.*

8. Às fls. 402/483 a recorrente apresentou nova petição, reafirmando a pretensão recursal, defendendo que se deve atentar para as peculiaridades entre o creditamento no âmbito do IPI, que tem por objeto a industrialização, e o creditamento no âmbito das contribuições PIS/COFINS, que incidem sobre o faturamento, de modo que *somente se pode considerar legítima e válida a interpretação do conceito de insumos que efetivamente garanta a não superposição de incidência do PIS e da COFINS no processo de produção de receita das pessoas jurídicas* (fls. 406/407).

9. A recorrente objeta que a não-cumulatividade pretendida pela lei *não será alcançada com os estreitos limites interpretativos previstos nas IN-RFB 247/2002 e 404/2004, que restringem o direito de crédito aos insumos que sejam diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastem com o contato físico com o produto ou serviço final, regime que somente se justifica para um tributo que tem como materialidade a industrialização de produtos, justamente a hipótese do IPI, o que não é caso do PIS e da COFINS, cuja materialidade é a receita* (fls. 407).

10. Em arremate, sustenta que *a não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS somente será plena (...) incluindo, na definição de insumos constante dos*

arts. 3o., II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, quer os denominados insumos diretos (bens e serviços utilizados na composição mesma do produto, processo ou serviço prestado), quer os insumos indiretos (bens e serviços que, a despeito de não participarem da composição mesma do produto, processo ou serviço prestado, são necessários à sua produção/prestação/atividade), desde que tais insumos, diretos ou indiretos, tenham sido tributados previamente pelo PIS e pela COFINS (fls. 407/409).

11. Em 28.08.14 foi deferido o pedido formulado pela ASSOCIACÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA-ABQUIM para atuar no processo como *amicus curiae,* conforme requerido; na mesma oportunidade, foi repautado o processo para ser oportunamente julgado.

12. Às fls. 545/637 vieram aos autos pareceres dos eminentes Professores HUGO DE BRITO MACHADO, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, SOUTO MAIOR BORGES e BERNARD APPY, como percucientes análises jurídicas do tema ora em debate judicial.

13. É o breve relatório, no que me pareceu relevante.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

RELATOR	:	MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO E OUTRO(S) - DF020720 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR000000O
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766
ADVOGADA	:	VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917
SOC. de ADV.	:	MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

VOTO

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

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

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

contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos realtivos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

1. Os temas insertos nos arts. 110 do CTN, 24 e 25 da Lei 11.898/2009 e 11 da LC 95/1998, assim como a alegada ofensa ao princípio da isonomia e a impossibilidade de alteração de institutos de direito privado pela legislação tributária não foram debatidos pelo Tribunal de origem, malgrado a oposição de Embargos Declaratórios. Assim, ante a ausência de prequestionamento, incide a Súmula 211 desta Corte.

2. No mais, é histórica e tradicional a tensão que sempre existiu, em todas as sociedades humanas politicamente organizadas entre a postestade estatal tributante, que, como se diz, somente cresce e se agiganta, e a resistência dos que são convocados para satisfazer obrigações pecuniárias em prol do poder político; como é sabido, na fase pré-tributária dessa atividade estatal, as coisas tinham a feição de verdadeira coação ou confisco, somente se disciplinando na via jurídica à custa de revoluções e movimentos insurrecionais armados; a literatura histórica e jurídica sobre este assunto é talvez uma das mais vastas no domínio do Direito Público.

3. Discute-se, neste caso, a incidência de tributo-contribuição PIS/COFINS sobre o faturamento das empresas e das entidades jurídicas a elas assemelhadas, questionando-se a sua exigência cumulativa sobre os insumos que são empregados na produção de bens e serviços componentes dessa grandeza financeira (faturamento das empresas), o que remete a investigação à identificação do conceito de insumo, porquanto é a sua compreensão conceitual, ao meu ver, o elemento essencial para elucidar a presente controvérsia jurídico-tributária, ou seja, para se definir a extensão em que é legítimo o creditamento dos dispêndios feitos pelos contribuinte, quando adquire no mercado componentes dos seus produtos e serviços onerados com as referidas exações (PIS/COFINS).

4. De início, devo sublinhar que este julgamento está sendo processado segundo o chamado *rito repetitivo* e me cabe referir, ainda, pondo nisso a maior adesão, que tais julgamentos repetitivos têm sempre *propósito disciplinador de matérias jurídicas relevantes,* por isso não é obrigatório que os julgaMentos repetitivos sirvam apenas para reiterar ou consolidar entendimentos jurisprudenciais anteriores; na verdade, os julgamentos repetitivos podem, realmente, servir a esse fim consolidador ou reiterador, *mas podem servir também para propor ou prospectar soluções judiciais que até mesmo divirjam de orientações pretéritas, firmando diretriz em sentido oposto.*

5. A fim de melhor equacionar a controvérsia relativa ao *conceito de insumo,* claramente relevante para o cálculo da base imponível das contribuições não-cumulativas PIS/COFINS, convém, de partida, rememorar quais são os fatos da vida real nos quais incidem as normas jurídicas sobre cuja aplicação agora as partes controvertem; nesse exercício, tome-se emprestada a ilustração do economista liberal LEONARD READ (1898-1983), que romantiza o processo de fabricação de um simples lápis, um objeto industrializado, cuja composição é facilmente perceptível.

6. Esse autor advoga que esse instrumento de escrita, hoje quase em desuso, dado que pouquíssimo se escreve à mão, *é uma epítome do que o capitalismo é capaz de oferecer à sociedade,* pois, embora tenha sido produzido aos bilhões, dificilmente haverá pessoa no mundo que consiga produzir sozinha um trivial lápis, cujo fabrico exige lenhar e formatar a madeira, minerar e refinar o grafite, forjar o

metal que prende o corpo à útil borracha de látex, revesti-lo de tinta e verniz, para apresentá-lo atraente e bonito aos olhos dos seus consumidores e usuários.

7. Ao final, os componentes vindos das mais distantes regiões do globo terrestre são reunidos com a delicadeza e a habilidade que os fazem parecer uma coisa só, mediante engenho que não se enxerga a olho nu no produto final ou pronto, para ser oferecido hoje ao consumidor por poucos centavos do infelizmente combalido dinheiro nacional; esse grande feito do comércio, viabilizado por trocas voluntárias e pacíficas, só acontece porque as dezenas, centenas, milhares ou milhões de pessoas envolvidas têm um interesse em comum: o lucro.

8. É curial ter isso sempre em mente, porque na economia, como ensinou o pensador FRÉDÉRIC BASTIAT (1801-1850) – *que, aliás, nem era financista e hoje é muito pouco lembrado* – tão importante quanto o que se vê (o Estado auferindo crescentemente mais recursos) é o que não se vê (as empresas, os empregos, os produtos e os serviços que deixam de ser criados devido à apropriação estatal do patrimônio e da renda).

9. No entanto, a economia das empresas e dos produtores de bens e serviços é uma economia submersível nos azares do mercado, na fortuna das águas (no caso das atividades do setor primário, sobretudo no Nordeste, como se sabe), na falibilidade e nos erros da administração empresarial, na fragilidade e na baixa qualificação de sua mão de obra, na inconstância dos seus fornecedores e nos humores dos seus clientes, enquanto a arrecadação dos tributos desconhece esses percalços e incertezas, criando a ficção que os créditos e os direitos de crédito do Estado funcionam em harmonia ou em convergência com os contribuintes; mas isso é apenas ficcional e para ilustrar esse efeito, bastaria lembrar a recentíssima dispensa dos extintores de incêndio nos veículos de passeio nacionais e indagar *qual será o destino dos estoques desse produto (extintores) e das economias das empresas que o adquiriram para revenda a inumeráveis consumidores?*

10. Um outro pequeno exemplo pode ilustrar essa ficção: se uma empresa tiver de recorrer ao seu próprio patrimônio para pagar tributos que teriam por

fonte geradora a sua atividade produtiva, sofrerá mês a mês a redução de sua riqueza, caminhando sem dúvida para o impasse financeiro ou a ruptura econômica (quebra) e, antes disso, perderá recursos disponíveis para realizar investimentos: é por essa razão que o seu parceiro estatal deve proporcionar as suas pretensões às forças dos contribuintes, evitando que a tributação sobre a produção ou sobre a circulação de produtos termine por incidir diretamente sobre o capital, onerando demasiadamente ou de forma anti-econômica as operações dos contribuintes, *coisa sempre indesejável.*

11. Assim ocorre quando se monta uma planilha de custos industriais, por exemplo, na qual devem ser incluídos todos os dispêndios para produzir, inclusive os dispêndios relativos aos tributos e contribuições; contudo, essa planilha, *para não ser uma peça de ficção,* deverá incluir os créditos e os creditamentos que incorrem no processo, *não importando, para esse efeito, a sua origem ou fonte, nem se pertencem as aquisições de insumos físicos ou imateriais, diretos ou indiretos, pois o que importa, para esse fim, é que oneram a produção e este deve ser o critério preponderante da sua compreensão.*

12. Dest´arte, o conceito de *insumo* – palavrinha pessimamente traduzida da língua inglesa, quando o idioma português tem os termos *ingrediente* e *componente,* mais exatos, sonoros e bonitos – deve fixar-se no sentido de identificar a totalidade do que condiciona necessariamente a produção dos bens e serviços que a unidade de produção produz ou fornece.

13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – *ou insumos* – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?

14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo,

considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a essencialidade dos demais componentes que entram na sua elaboração.

15. Não me atreverei a responder àquela pergunta tão simples e tão desconcertante, qual seja, a porque não se considera o calor do forno um insumo do bolo ou a perícia da boleira, aquela perícia que a leva a proporcionar sabiamente as quantidades dos componentes, até a dosagem da essência de baunilha, por exemplo; contudo, não resisto à tentação de referir que há coisas que a ciência não cobre e o conhecimento humano não explica; aliás, a única forma de enfrentar as tentações é mesmo e somente ceder a elas, como assinalou OSCAR WILDE (1854-1900) quando escreveu o seu livro *O Retrato de Dorian Gray,* sobre a perfeição das coisas, as convenções restritivas, a decadência humana e a mortalidade dos indivíduos, *lembrando que tudo no mundo pode e deve ser explicado pela percepção, exceto a beleza, a única coisa da vida que não precisa ser explicada.*

16. Também quero rememorar esta reflexão do BERTRAND RUSSEL (1882-1970), que certamente nunca se preocupou com problemas de PIS/COFINS, dizendo que o *homem que ignora até mesmo os rudimentos da filosofia passa pela vida aprisionado pelas crenças habituais de sua época ou nação, e de convicções que se desenvolveram em sua mente sem a cooperação ou o consentimento de sua razão deliberada. Para tal homem, o mundo tende a tornar-se incontestável, finito e óbvio; os objetos comuns não são passíveis de questionamentos, e as possibilidades incomuns são rejeitadas com desprezo. Ao contrario, tão logo começamos a filosofar, descobrimos que inclusive as coisas mais corriqueiras levam a problemas para os quais só temos respostas muito incompletas. Embora seja incapaz de nos dizer com certeza qual é a verdadeira resposta às dúvidas que suscita, a filosofia é capaz de sugerir muitas possibilidades que ampliam nossos pensamentos e os libertam da tirania da conformidade.*

17. De fato, para bem se captar e elucidar este caso, é preciso não perder de vista a natureza e a importância dos processos produtivos, para entender por que a cumulatividade (que se pode expressar vulgarmente por tributos sobre tributos) é rejeitada pela maior parte dos autores menos sectários que se dedicam a analisar as consequências da tributação excessiva, descontrolada, gananciosa ou anti-econômica.

18. Deve-se sublinhar que os valores da tributação não se resumem à legalidade das regras positivadas e nem ela (a legalidade) é capaz de dar conta da complexidade das relações humanas individuais e sociais, mas os valores da tributação também envolvem os aspectos extralegais que servem para *justificar e legitimar* as exigências do Fisco, sem o que as exigências fiscais pareceriam mais próximas de abusos e violência do poder estatal, do que moldadas pelo Direito e pela justiça fiscal; penso que se os dispositivos legais bastassem para dar conta do Direito e da justiça, então a interpretação jurídica seria desnecessária e os juízes não cumpririam funções muitos diferentes daquelas que são habilmente desempenhadas pelos diversos agentes do poder administrativo estatal.

19. Reflita-se que, ao onerar cada um dos componentes (ou insumos) e tornar a incidir sobre o produto obtido a partir deles (fenômeno da incidência em cascata), o fardo tributário é aumentado vertical e substancialmente, embora a sua alíquota permaneça *nominalmente estática* ou até sofra alguma redução temporária ou episódica; esse é um dos mais expressivos modos de reconhecer e, ao mesmo tempo, disfarçar o sobrepeso da tributação; e é exatamente por essa razão que se criaram institutos como a não cumulação de encargos tributários, para se evitar que as incidências sequenciais de exigências fiscais fizessem os preços das coisas subirem para os cornos da Lua, excluindo mais ainda contingentes populacionais sem renda ou com renda mínima dos benefícios do consumo de bens úteis à sua vida.

20. Como resultado, o *bis in idem* ou a incidência em cascata, sucessiva ou sequencial tende a inviabilizar, em razão do aumento vertiginoso do custo, qualquer mercadoria – ou, quando menos, a encarecê-la desarrazoadamente, o que exclui *a priori* vastos contingentes sociais do acesso ao seu consumo – assim inibindo processos produtivos de que resultam produtos mais abundantes, melhores e mais

aprimorados ou sofisticados e, ao mesmo tempo, favorecendo a produção daqueles menos complexos, com menos etapas produtivas e, portanto, menos expostos à perniciosa reincidência da tributação, levando, no médio prazo, à paralisação da evolução econômica.

21. Visualizar no Direito Comparado sistemas que estimulam cadeias produtivas longas, *versus* sistemas que as desestimulam, pode ajudar a compreender por que alguns países se especializam em vender chocolate, por exemplo, enquanto outros se contentam em vender cacau; em outros termos, umas economias se industrializam velozmente, enquanto outras permanecem, por razões diversas, como supridoras de matérias primas ou de produtos primários, fracamente submetidos a processo industrial.

22. No breve livro *Economia da Desigualdade,* recentemente lançado no Brasil, o economista THOMAS PIKETTY (apesar do nome, é um autor francês), subitamente transformado em estrela do mundo acadêmico, analisa como o processo dinâmico da distribuição do capital amplia constantemente os desequilíbrios sociais e entre as economias nacionais; e veja-se que não há sequer pitada de marxismo na sua erudição: aliás, este é um livro de Economia em que não se menciona, nem sequer uma vez, as obras de KARL MARX (1818-1883), façanha que o ator não realizou na sua outra já famosa obra também famosa *O Capital no Século XXI*.

23. Mas, concentrando-se a atenção na trama dos autos, propriamente, relembre-se que o art. 195 da CF/88, conforme alteração promovida pela EC 42, de 19.12.2003, permite que o legislador ordinário defina os setores para os quais as contribuições incidentes na forma dos seus incisos I, b, e IV serão calculadas de forma não-cumulativa:

> *Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*
>
> *I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

> *(...).*
>
> *b) a receita ou o faturamento;*
>
> *(...).*
>
> *IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003).*
>
> *(...).*
>
> *§ 12 - A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003).*

24. As exações a que o dispositivo se refere, são o PIS e a COFINS, cuja não-cumulatividade veio a ser implementada pela Lei 10.865/2004, alteradora da Lei 10.637/2002 (PIS) e da Lei 10.833/2003 (COFINS), como todos estamos recordados.

25. Deve-se sublinhar que, autorizada por norma constitucional e prevista em lei ordinária, a não-cumulatividade, no âmbito do PIS e da COFINS, veio ao ordenamento jurídico brasileiro com o propósito de *racionalizar a tributação* – embora não a tenha reduzido, dado que as alíquotas não-cumulativas sofreram grave elevação – mas guardando peculiaridades em relação à não-cumulatividade que já tinha guarida na CF/88, na redação anterior.

26. Sobre a importância de se atentar para essas distinções, os Professores EDISON CARLOS FERNANDES e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, especialistas no tema, observam que, *embora seja possível reconhecer terem tais leis se inspirado em algumas características do modelo constitucional, a não-cumulatividade de PIS e COFINS é criação puramente legal e possui as características que as leis lhe conferem, não cabendo um transplante para PIS e COFINS de características e conclusões extraídas no âmbito de IPI e ICMS* (Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 38).

27. O creditamento no IPI e no ICMS – *digo isso apenas para recordar* –

vincula-se ao *quantum* recolhido nas operações anteriores porque os fatos geradores desses impostos são, respectivamente, a industrialização e a circulação comercial de mercadorias ou alguns serviços. No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada; a distinção é formidavelmente gritante, como se percebe.

28. E essa é a pedra-de-toque para afastar a confusão que comumente havia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no segundo caso, vê-se que o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve decorrer – e somente pode decorrer – das despesas, sendo essa conclusão de clareza ofuscante ou brilhante como a do sol nordestino.

29. Ocorre que a regulamentação levada a efeito pelo Poder Executivo – *como é normal acontecer quando se confere ao credor o condão de arbitrar quanto o devedor lhe pagará* – ainda se prende àquela antiga confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, considerando o crédito destes a partir dos insumos (como no primeiro caso), e não das despesas.

30. Nesse proceder, a interpretação fazendária desvirtua, com a devida vênia, o propósito da não-cumulatividade, afastando-se do padrão legal que supostamente estaria a disciplinar, alguns diriam, em prol de maior arrecadação de curto prazo, às expensas do desenvolvimento econômico e da geração de riquezas do país, problema que se agrava por se tratar de tributos que incidem sobre a primeira linha da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), base de cálculo alargada.

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.

1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp. 1.230.441/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 18.9.2013.

2. Agravo Regimental não provido (AgRg no REsp. 1.281.990/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 8.8.2014).

✧ ✧ ✧

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 128 E 460 DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. EQUIVOCO NA AUTUAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. CONCEITO DE INSUMO. ELEMENTOS ESSENCIAIS DA PRODUÇÃO.

1. Os arts. 128 e 460 não foram apreciados pela Corte de origem, carecendo o recurso especial, no ponto, do requisito do prequestionamento, nos termos da Súmula 282/STF.

2. A produção da prova pericial foi indeferida pelas instâncias de origem ao fundamento de que os documentos juntados já seriam suficientes para comprovar o suporte fático da causa. A revisão desse entendimento esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

3. O Recurso Especial não atacou a fundamentação adotada pelo acórdão recorrido para afastar a alegada nulidade do auto de infração e para justificar que as aquisições oriundas do exterior não geram créditos

de PIS e de COFINS. Incide, em relação a essas questões, o óbice da Súmula 283/STF.

4. Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3o., II das Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia 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. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 18.09.2013.

5. Agravo Regimental não provido (AgRg no REsp. 1.244.507/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.11.2013).

32. Como se vê, o douto Ministro BENEDITO GONÇALVES enfatiza – e essa é uma visão abonada pela jurisprudência – a questão da essencialidade dos insumos no processo de produção dos bens, e aquiesceu, generosamente, em incluir no seu criterioso voto uma referência a entendimento que eu mesmo já manifestei: esse é ponto opaco de seu voto.

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3o., II, DA LEI 10.637/2002 E ART. 3o., II, DA LEI 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 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 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 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF 358/2003) e o art. 8o., § 4o., I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3o., II, das Leis 10.637/2002 e 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 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei 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 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

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

7. *Recurso Especial provido* (REsp. 1.246.317/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 29.6.2015).

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no *conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo*, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias.*

35. Muito a propósito, no mesmo julgado, a IN/SRF 247/2002 e IN/SRF 404/2004 foram consideradas ilegais, por terem restringido indevidamente o conceito de insumo previsto no art. 3o., II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, para efeito de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das contribuições de PIS/COFINS.

36. No entanto, Senhores Ministros, a essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua acidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – *não há você sem mim e eu não existo sem você*, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um *exagero carioca* e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das cosias e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço,

como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

38. Como bem apontado no parecer do eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva, como está naquele dispositivo do CTN; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute.

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

> *A sistemática da não-cumulatividade, no texto original da*

Constituição de 1988, veio expressamente contemplada apenas para dois impostos: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I).

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que acrescentou o § 12, ao art. 195 da Constituição da República, estatui-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, dentre outras, serão não cumulativas.

Constitucionalizou-se, desse modo, a regra da não-cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições para o financiamento da seguridade social.

No plano infraconstitucional, a Lei n. 10.637, de 2002, na redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004, ao dispor sobre a não-cumulatividade da contribuição ao PIS, veio a estabelecer, quanto ao direito de crédito, o que segue:

> *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;*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*
>
> *I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*
>
> *II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*
>
> *§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*
>
> *I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

> *II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*
>
> *III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei." (destaque meu)*

A Lei n. 10.833, de 2003, por seu turno, ao disciplinar a cobrança não-cumulativa da COFINS, contém dispositivo de idêntico teor, em seu art. 3º, inciso II.

Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva, visando impedir que o tributo torne-se um "gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos" (Princípio da Capacidade Contributiva. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 105).

No que concerne ao IPI e ao ICMS, a regra da não-cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada tributação em cascata, vale dizer, a incidência de imposto sobre imposto, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas. Estabelece-se, assim, um sistema de créditos que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

De outra parte, para tributos de diversa configuração, como as contribuições em tela, conquanto também seja a elas aplicável o princípio da capacidade contributiva, por ostentarem materialidade de imposto, a não-cumulatividade há de revestir sistema distinto.

Cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinado produto ou mercadoria, a técnica de não-cumulatividade a ser observada é de "base sobre base".

Ricardo Lodi Ribeiro bem remarca essa distinção:

> *Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os*

> *que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).*
>
> *(A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 111, p. 102 - destaque meu).*

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo, já que as despesas efetuadas a esse título constituem créditos utilizáveis na apuração da base de cálculo do tributo devido.

Aliomar Baleeiro doutrina que insumo é "uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final" (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 405-406, destaques do original).

As Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, embora tenham instituído a sistemática da não-cumulatividade para a contribuição ao PIS e para a COFINS, respectivamente, não definem o que deva ser considerado insumo para tal fim. Tal indicação veio a ser estabelecida, tão somente, mediante ato administrativo normativo, inicialmente a Instrução Normativa SRF n. 247, de 2002 (art. 66, § 5º), e atualmente a Instrução Normativa SRF 404, de 2004, que, ao dispor sobre a incidência não cumulativa da COFINS, na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, estatui:

> *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:*
>
> *a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*
>
> *b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

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

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

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

a) 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. (destaques meus).

Cabe observar que o regramento estampado nas Instruções Normativas SRF ns. 247, de 2002, e 404, de 2004, ao autorizar o creditamento das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, traduz o conceito de insumo inerente ao sistema de não-cumulatividade próprio de impostos incidentes sobre operações que tenham por objeto bens, no caso, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Dessarte, exsurge claro o descompasso existente entre o sistema de não-cumulatividade estabelecido para contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, e a disciplina de creditamento, instituída administrativamente, que considera insumos apenas as despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, inspirada na disciplina do IPI.

Observe-se que a vedação ao creditamento de despesas efetuadas a título de insumos implica ofensa imediata à sistemática da não-cumulatividade disciplinada nos diplomas legais apontados e, em conseqüência, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal proceder acarreta, ao revés, a cumulatividade das mencionadas contribuições na hipótese em foco.

Em outras palavras, remarque-se que a vedação impugnada é fixada por ato administrativo, que induvidosamente desborda os limites legais, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas leis apontadas.

Diante de tal quadro, impõe-se concluir pela ilegalidade da disciplina de creditamento estatuída pelas Instruções Normativas SRF ns. 247, de 2002, e 404, de 2004.

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tal como já expressei, no TRF da 3ª Região, no julgamento das Apelações Cíveis em Mandado de Segurança ns. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP e 0005469-26.2009.4.03.6100/SP, respectivamente em 15.12.2011 e 31.05.2012.

Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:

> *De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]*
>
> *Cumpre, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.*
>
> *Por isso, entendo que as regras contidas no § 4º do art. 8º da IN 404/2004 e no § 5º do art. 66 da IN 247/2002 restringem a amplitude que emana dos incisos II, do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e com elas conflitam. [...].*
>
> *O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau*

> *de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.*
>
> *(Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6)*

Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

Verifica-se, mais recentemente, que esse entendimento tem sido observado no âmbito do Conselho, porquanto mantidas as matizes da essencialidade e da relevância como referências decisivas na formação do conceito de insumo (v.g. Cooperativa Central Aurora Alimentos, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, processo n. 10925.000820/200716, acórdão n. 3402-003.097, j. 21.06.2016), como também pelo afastamento do parâmetro de crédito físico do IPI (v.g. Predilecta Alimentos Ltda., 3ª Turma, processo n. 18088.720015/2012-82, acórdão n. 9303-004.192, j. 06.07.2016).

Anote-se que esses parâmetros são encontrados em precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção desta Corte.

Nessa linha:

> *TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE,*

VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.

1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.281.990/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 08/08/2014 - destaque meu).

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

7. Recurso especial provido.

(REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015 - destaques meus).

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas

com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

Ressalta-se, outrossim, que, considerando-se que tal exame dar-se-á em sede mandamental, aspectos probatórios que desbordem seus limites hão de ser apreciados na via ordinária.

Nesse contexto, proponho as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73:

> *I. É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da*

> *contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*
>
> *II. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamento supra.

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

44. Determino, após a publicação do acórdão, a comunicação do seu inteiro teor à Presidência desta Corte Superior e aos demais Ministros deste Superior Tribunal de Justiça, aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais, bem como aos dos Tribunais de Justiça dos Estados.

45. É como penso, é como voto, Senhores Ministros.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 23/09/2015 JULGADO: 23/09/2015

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO EDUARDO PUGLIESE PINCELLI FELIPE CORDEIRO
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S)
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. EDUARDO PUGLIESE PINCELLI, pela recorrente, e AMANDA DE SOUZA GERACY, pela recorrida.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, 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, pediu vista o Sr. Ministro Og Fernandes. Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região) e Humberto Martins."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)
EMENTA

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. 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. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

2. Violação aos arts. 110 do CTN, 24 e 25 da Lei nº 11.898/09 e 11 da Lei Complementar nº 95/98. Ausência de prequestionamento. Incidência da Súmula nº 211 do STJ.

3. 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.

4. 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não** estão *a priori* incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") **não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo** da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o "teste de subtração".** Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte *a quo* analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

VOTO-VOGAL

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Cuida-se de recurso especial manejado por ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, com fundamento no inciso III do art. 105 da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, negou provimento ao agravo retido e à apelação, resumido da seguinte forma:

> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS N.º 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.
> 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.
> 2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.
> 3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis n.º 10.637/02 e

> 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.
> 4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições.
> 5. Sentença mantida.

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos apenas para fins de prequestionamento, conforme acórdão de fls. 221 e-STJ.

Nas razões recursais a recorrente alega violação aos arts. 110 do CTN; 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; 24 e 25 da Lei nº 11.898/09 e 11 da Lei Complementar nº 95/98.

Quanto aos arts. 110 do CTN, 11 da LC nº 95/98 e 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 a recorrente alega a impossibilidade de alteração, pela legislação tributária, do conceito de insumo no sentido comum da expressão, que seria "tudo aquilo que é consumido em um processo produtivo" ou "as despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final". Alega que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não trouxeram a definição de insumo, razão pela qual deve ser adotado o sentido comum da expressão, conforme orientação do art. 11, I, 'a', da Lei Complementar nº 95/98, sendo, portanto, ilegais as restrições ao conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 e reafirmado em Solução de Consulta nº 237/2008, ocasião em que a RFB conferiu direito ao creditamento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, somente em relação aos insumos que se consomem ou desgastam com o contado físico/direto com o produto em fabricação.

Alega que a possibilidade de creditamento relativamente aos combustíveis e lubrificantes demonstra que os insumos, mesmo quando aplicados indiretamente no processo produtivo, são passíveis de deduções de créditos.

Quanto aos arts. 24 e 25 da Lei nº 11.898/09, alega que os referidos dispositivos acresceram o inciso X ao art. 3 das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, possibilitando às empresas que atuam nas áreas de limpeza, conservação e manutenção, o direito a descontar créditos em relação às despesas com vale-transporte, vale-alimentação ou vale-refeição, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, sendo que antes da referida lei, a RFB obstava o desconto de crédito relativamente a esses itens. Sustenta que a referida lei, ao conferir o direito de crédito apenas às empresas prestadoras dos serviços de limpeza, conservação e manutenção, violou o

princípio da isonomia, ou igualdade de tratamento entre os contribuintes, conforme o disposto no art. 150, II, da Constituição Federal, pelo que requer a extensão de tal direito às empresas produtoras de bens ou produtos destinados à venda.

Alega que atua no seguimento de alimentos e utiliza-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos, além daqueles já aceitos pela RFB para fins de creditamento, classificados em "Custo Gerais de Fabricação" (**água**, **combustíveis**, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, **materiais de limpeza**, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em contrarrazões ao recurso especial às fls. 323-331 e-STJ, bem como em memorial acostado às fls. 383-398 e-STJ, a FAZENDA NACIONAL sustenta que o conceito de insumos previsto no art 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser interpretativo restritivamente, de forma que somente se considere como insumo aqueles bens que, agrupados a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto ou serviço a que se destina, sendo o insumo o elemento que, em razão de sua **função direta** exercida sobre o serviço em andamento ou sobre o produto em fabricação, repercute no produto final ou na prestação de serviço final, e do qual decorrerá receita ou faturamento objeto de incidência de Pis e Cofins. Aduz, ainda, que somente podem ser considerados como insumos na sistemática da não cumulativamente aqueles que tenham sofrido a incidência prévia do Pis e da Cofins em etapas anteriores.

Nesse sentido, a FAZENDA NACIONAL também afirma que se quisesse o legislador ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Sustenta que a inclusão de qualquer tipo de gasto como insumo para fins de creditamento fará desaparecer a diferenciação entre a Cofins/Pis não cumulativa e o Imposto de Renda Pessoa Jurídica/Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Por outro lado, entende que a alteração da base de cálculo do Pis e da Cofins pelo Poder Judiciário implicará benefício fiscal ao arrepio de lei, o que é vedado pelo § 6º do art. 150, da Constituição Federal de 1988) e pelo princípio da Separação dos Poderes (art. 2º da CF/88).

Como pedido sucessivo, a FAZENDA NACIONAL sustenta que eventual prevalência

da tese de que também poderiam ser classificados como insumos aqueles que exercem função indireta no produto ou serviço final, para fins de geração de créditos, que seja aceita apenas nos casos em que o insumo assim entendimento seja empregado diretamente sobre a última etapa produtiva, e não indiretamente sobre o processo produtivo como um todo, sob pena de estimular a verticalização das empresas que a implementação do regime não cumulativo em questão visou coibir, eis que, em tais casos, a própria empresa poderia produzir e se creditar dos insumos necessários à fase derradeira da produção de bens ou do serviço.

Recurso extraordinário interposto e admitido na origem conforme decisão de fls. 346-347 e-STJ.

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte, ocasião em que foram distribuídos e conclusos ao eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, o qual submeteu o feito a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, na sistemática do art. 543-C, do CPC.

O Ministério Público Federal se manifestou no sentido do não provimento do recurso especial, eis que as Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04 não teriam restringido o conceito de insumo, mas apenas explicitado o conceito previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, possibilitando o crédito de PIS/COFINS não cumulativos apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no produto em fabricação, ressaltando, ainda, a impossibilidade de interpretação extensiva no caso de concessão de benefícios fiscais a teor do art. 111 do CTN.

Analisando o presente recurso especial, verifico a impossibilidade de conhecer da alegada violação aos arts. 110 do CTN, 24 e 25 da Lei nº 11.898/09 e 11 da Lei Complementar nº 95/98, eis que o acórdão recorrido não proferiu juízo de valor a respeito dos referidos dispositivos legais, de forma que, em relação a eles, o recurso não preenche o inarredável requisito do prequestionamento. Incide, no ponto, o óbice da Súmula nº 211 do STJ, *in verbis*: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal *a quo*".

Quanto à alegada ofensa ao 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, reconheço o devido prequestionamento na origem, pelo que conheço do recurso especial no ponto e passo a

sua análise.

Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

Já me manifestei sobre o tema quando do julgamento do REsp nº 1.246.317/MG, no âmbito da Segunda Turma desta Corte, ocasião em que dei provimento ao recurso especial e fui acompanhado pelos Ministros Humberto Martins e Castro Meira, tendo sido vencido apenas o Ministro Herman Benjamin, em julgamento concluído no dia 19.05.2015, com a seguinte 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 quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**
> **7.** Recurso especial provido.

Para melhor compreensão do tema, transcrevo o seguinte excerto do voto que proferi por ocasião nos autos do REsp nº 1.246.317/MG, *in verbis:*

> Em 29 de agosto de 2002, editou-se a Medida Provisória n. 66, que alterou a sistemática do **Pis e Pasep** para instituir a não-cumulatividade dessas contribuições, o que foi reproduzido pela **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002** (lei de conversão), que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. É a seguinte a redação do referido dispositivo:
>
> > Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> > […]
> > II - bens e serviços, **utilizados** como **insumo** na prestação de serviços e **na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;
>
> Da mesma forma, a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, instituiu a sistemática da não-cumulatividade em relação à apuração da **Cofins**, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o Pis/Pasep, *in verbis*:
>
> > Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> > […]
> > II - bens e serviços, **utilizados** como **insumo** na prestação de serviços e **na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 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**
>
> Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
>
> I – das aquisições efetuadas no mês:
>
> [...]
>
> b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
>
> b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
>
> b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
>
> [...]
>
> § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos**: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
>
> I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
>
> a) **as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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

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

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

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

Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

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

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

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

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

a) **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.

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, 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 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 prevêem 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 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 aufiram 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, ib idem*) 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 assuma 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 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 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 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 vênia 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 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 cumulatividde 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 nossso):

> 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 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 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 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 cosumidor (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 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 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 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 dessume 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 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;

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.

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.

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.

Para não cometer qualquer injustiça, registro que o então Secretário da Receita Federal quando da publicação da IN/SRF n. 247/2002, Dr. Everardo Maciel, já não o era quando da posterior alteração restritiva feita pela IN/SRF n. 358/2003.

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo

artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS 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**).

Em resumo, é de se definir como **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.**

Nessa esteira, merecer censura o acórdão recorrido que decidiu pela possibilidade de utilização, no caso do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, do conceito de insumo próprio da legislação do IPI, o qual é inaplicável na hipótese, conforme já explicado alhures.

Análise do Caso Concreto

No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (**água**, **combustíveis**, gastos com veículos, **materiais de exames laboratoriais**, materiais de proteção de EPI, **materiais de limpeza**, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e

"despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza, penso que é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte *a quo* analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 11/05/2016 JULGADO: 11/05/2016

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO EDUARDO PUGLIESE PINCELLI FELIPE CORDEIRO
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S)
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Og Fernandes conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negando-lhe provimento e o voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dando-lhe parcial provimento, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. Aguardam a Sra. Ministra Assusete Magalhães e os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria (caso se declare habilitado a votar) e Humberto Martins."

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 10/08/2016 JULGADO: 10/08/2016

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO EDUARDO PUGLIESE PINCELLI FELIPE CORDEIRO
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S)
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves conhecendo do recurso especial, mas lhe negando provimento, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam a Sra. Ministra Assusete Magalhães e os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Gurgel de Faria (caso se declare habilitado a votar) e Humberto Martins."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO - SP133350 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR000000O
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766
ADVOGADA	:	VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917
SOC. de ADV.	:	MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Solicitei vista dos autos para examiná-los com maior detença.

A empresa **ANHAMBI ALIMENTOS LTDA** interpôs Recurso Especial contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (fl. 209e):

> ***TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.***
> *1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.*
> *2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o*

auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.
3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.
4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições.
5. Sentença mantida.

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos tão somente para efeito de prequestionamento (fls. 218/223).

Nas razões do Recurso Especial, interposto com amparo no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, nos seguintes termos:

I. Art. 110 do CTN – "Verifica-se no caso da interpretação do termo 'insumo' trazido na legislação do PIS e da COFINS, a Receita Federal do Brasil traz definição nova e restritiva ao termo, aceitando como insumos apenas aqueles que 'fisicamente' entram em contato com o produto fabricado e que venham a se deteriorar, excluindo todos os outros indiretamente necessários à produção" (fl. 365e);

II. Arts. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, e 11 da LC n. 95/1998 – Sustenta a ilegalidade das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto adotam conceito demasiadamente restritivo de insumos. Defende que "[...] o conceito da palavra 'insumo' que deve ser extraída da norma legal, é a definição comum do termo, ou seja, insumos representam cada um dos elementos, diretos e indiretos necessários à fabricação de produtos ou a prestação de serviços" (fl. 234e); e

III. Arts. 24 e 25 da Lei n. 11.898/09 – Aduz que a mencionada lei afrontou o princípio da isonomia, ao prever a possibilidade de creditamento apenas para as empresas dos ramos de conservação, limpeza e manutenção (fls. 237/243e).

Postula, ao final, seja declarado o direito de "[...] descontar créditos de PIS e COFINS referente aos insumos inseridos nos **Custos Gerais de Fabricação e Despesas Gerais Comerciais**, sendo eles: água, combustíveis e lubrificantes, despesas com veículos, materiais e exames laboratoriais, materiais de proteção - EPI, seguros e despesas com vendas, em face do direito líquido e certo da Recorrente, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 [...]" (fl. 252e - destaques do original).

Com contrarrazões (fls. 323/331e), o Recurso Especial foi admitido (fls. 344/345e).

Distribuídos os autos ao Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Sua Excelência submeteu o feito a julgamento pelo rito do art. 543-C do CPC (fls. 363/364e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, às fls. 372/377e, "pela aplicação do preceito aos casos repetitivos e pelo **não provimento** do presente recurso especial".

Na assentada do dia 23.09.2015, o Ministro Relator, esposando entendimento mais amplo relativamente ao conceito de insumo adotado na legislação do IRPJ, deu provimento ao recurso especial "para declarar a ilegalidade da restrição ao conceito de insumo levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, reconhecendo que devem ser consideradas todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente".

Na ocasião, pediu vista o Ministro Og Fernandes, o qual, na sessão de 11.05.2016, acolhendo posição mais restritiva quanto ao conceito de insumo, na esteira da disciplina do IPI, afastou a ilegalidade das

instruções normativas, conheceu parcialmente do recurso e, nessa extensão, negou-lhe provimento.

Na mesma oportunidade, o Ministro Mauro Campbell Marques proferiu voto divergindo parcialmente do Relator, para conhecer em parte do recurso e, nessa medida, deu-lhe provimento para determinar o retorno dos autos à origem. Sua Excelência, ao tempo em que declara a ilegalidade das mencionadas instruções, defende posição intermediária, consistente em avaliar, casuisticamente, à luz dos critérios da essencialidade e da pertinência, a possibilidade de creditamento de certos insumos (emprego direto ou indireto no processo produtivo, mediante aplicação do "teste de subtração").

Na sequência, pediu vista dos autos o Ministro Benedito Gonçalves em 10.08.2016, que votou reiterando a sua posição já manifestada no âmbito da Primeira Turma, segundo a qual "o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS está relacionado com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa".

Após o voto de Sua Excelência, solicitei vista antecipada dos autos.

É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

Preliminarmente, no que se refere à alegada ofensa ao princípio da isonomia, bem como à eventual alteração de institutos de direito privado pela legislação tributária, verifico que as insurgências carecem de prequestionamento, uma vez que não analisadas pelo tribunal de origem.

Com efeito, o requisito do prequestionamento pressupõe prévio debate da questão pela instância ordinária, à luz da legislação federal indicada, com emissão de juízo de valor acerca dos dispositivos legais apontados como violados.

Na espécie, malgrado a oposição de embargos declaratórios, a

Corte de origem não analisou, ainda que implicitamente, a aplicação dos suscitados arts. 110 do CTN, 24 e 25 da Lei n. 11.898/09, e 11 da LC n. 95/1998.

Desse modo, não tendo sido apreciada tal questão pelo Tribunal *a quo*, a despeito da oposição de embargos de declaração, aplicável, à espécie, o teor da Súmula n. 211/STJ, *in verbis*: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*".

Nesse sentido:

> ***PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 284 DO STF, POR ANALOGIA. BENS PÚBLICOS. TERRENO DE MARINHA. ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO DEMARCATÓRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 211 DESTA CORTE SUPERIOR. REGISTRO IMOBILIÁRIO. CARACTERIZAÇÃO DO BEM COMO TERRENO DE MARINHA. MANDADO DE SEGURANÇA. VIA ADEQUADA. QUESTÃO MERAMENTE DE DIREITO. OPONIBILIDADE EM FACE DA UNIÃO. CARACTERIZAÇÃO DO BEM COMO PROPRIEDADE PARTICULAR. IMPOSSIBILIDADE. PROPRIEDADE PÚBLICA CONSTITUCIONALMENTE ASSEGURADA (CR/88, ART. 20, INC. VII).***
> *[...]*
> *2. A controvérsia acerca da ilegalidade do procedimento demarcatório na espécie, pela desobediência do rito específico previsto no Decreto-lei n. 9.760/46 - vale dizer: ausência de notificação pessoal dos recorrentes - não foi objeto de análise pela instância ordinária, mesmo após a oposição de embargos de declaração, razão pela qual aplica-se, no ponto, a Súmula n. 211 desta Corte Superior.*
> *[...]*
> *5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não provido. Julgamento submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e à Resolução n. 8/2008.*
> (REsp 1.183.546/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010, destaque meu).

Cabe ressaltar, ainda, que a Recorrente deveria ter alegado afronta ao art. 535, do Código de Processo Civil de 1973, de forma fundamentada, caso entendesse persistir omissão, contradição ou

obscuridade no acórdão impugnado, possibilitando, assim, a análise de eventual negativa de prestação jurisdicional pelo tribunal de origem, sob pena de não conhecimento da matéria por ausência de prequestionamento, como ocorreu no presente caso.

Passando ao mérito, impõe-se, inicialmente, análise, ainda que breve, das disciplinas constitucional e infraconstitucional do regime da não-cumulatividade.

A sistemática da não-cumulatividade, no texto original da Constituição de 1988, veio expressamente contemplada apenas para dois impostos: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I).

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que acrescentou o § 12, ao art. 195 da Constituição da República, estatui-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, dentre outras, serão não cumulativas.

Constitucionalizou-se, desse modo, a regra da não-cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições para o financiamento da seguridade social.

No plano infraconstitucional, a Lei n. 10.637, de 2002, na redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004, ao dispor sobre a não-cumulatividade da contribuição ao **PIS**, veio a estabelecer, quanto ao direito de crédito, o que segue:

> *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****;*
> *[...]*
> *§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

> *I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*
>
> *II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*
>
> *§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*
>
> *I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*
>
> *II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*
>
> *III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei."* (destaque meu)

A Lei n. 10.833, de 2003, por seu turno, ao disciplinar a cobrança não-cumulativa da **COFINS**, contém dispositivo de idêntico teor, em seu art. 3º, inciso II.

Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando impedir que o tributo torne-se um "gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos" (*Princípio da Capacidade Contributiva.* 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 105).

No que concerne ao IPI e ao ICMS, a regra da não-cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de *imposto sobre imposto*, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas. Estabelece-se, assim, um *sistema de créditos* que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

De outra parte, para tributos de diversa configuração, como as contribuições em tela, conquanto também seja a elas aplicável o princípio da

capacidade contributiva, por ostentarem materialidade de imposto, a não-cumulatividade há de revestir sistema distinto.

Cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinado produto ou mercadoria, a técnica de não-cumulatividade a ser observada é de "base sobre base".

Ricardo Lodi Ribeiro bem remarca essa distinção:

> *Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento**. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).***
>
> (*A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis*, *in* Revista Dialética de Direito Tributário n. 111, p. 102 - destaque meu).

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de *insumo*, já que as despesas efetuadas a esse título constituem créditos utilizáveis na apuração da base de cálculo do tributo devido.

Aliomar Baleeiro doutrina que *insumo* é "uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o *output*, ou o produto final" (*Direito Tributário Brasileiro,* 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 405-406, destaques do original).

As Leis ns. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, embora tenham instituído a sistemática da não-cumulatividade para a contribuição ao PIS e para a COFINS, respectivamente, não definem o que deva ser considerado insumo para tal fim. Tal indicação veio a ser estabelecida, tão somente,

mediante ato administrativo normativo, inicialmente a Instrução Normativa SRF n. 247, de 2002 (art. 66, § 5º), e atualmente a Instrução Normativa SRF 404, de 2004, que, ao dispor sobre a incidência não cumulativa da COFINS, na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, estatui:

> ***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:***
>
> *a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*
>
> ***b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:***
>
> ***b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou***
>
> ***b.2) na prestação de serviços;***
>
> *[...]*
>
> ***§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do* caput, *entende-se como insumos:***
>
> *I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*
>
> *a) 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.* (destaques meus).

Cabe observar que o regramento estampado nas Instruções Normativas SRF ns. 247, de 2002, e 404, de 2004, ao autorizar o creditamento das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, traduz o conceito de insumo inerente ao sistema de

não-cumulatividade próprio de impostos incidentes sobre operações que tenham por objeto bens, no caso, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Dessarte, exsurge claro o descompasso existente entre o sistema de não-cumulatividade estabelecido para contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, e a disciplina de creditamento, instituída administrativamente, que considera insumos apenas as despesas efetuadas com a aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, inspirada na disciplina do IPI.

Observe-se que a vedação ao creditamento de despesas efetuadas a título de insumos implica ofensa imediata à sistemática da não-cumulatividade disciplinada nos diplomas legais apontados e, em conseqüência, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal proceder acarreta, ao revés, a cumulatividade das mencionadas contribuições na hipótese em foco.

Em outras palavras, remarque-se que a vedação impugnada é fixada por ato administrativo, que induvidosamente desborda os limites legais, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas leis apontadas.

Diante de tal quadro, impõe-se concluir pela ilegalidade da disciplina de creditamento estatuída pelas Instruções Normativas SRF ns. 247, de 2002, e 404, de 2004.

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da **essencialidade** ou **relevância**, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tal como já expressei, no TRF da 3ª Região, no julgamento das Apelações Cíveis em Mandado de Segurança ns. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP e 0005469-26.2009.4.03.6100/SP, respectivamente em 15.12.2011 e 31.05.2012.

Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:

> *De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]*
>
> *Cumpre, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.*
>
> *Por isso, entendo que as regras contidas no § 4º do art. 8º da IN 404/2004 e no § 5º do art. 66 da IN 247/2002 restringem a amplitude que emana dos incisos II, do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e com elas conflitam. [...].*
>
> *O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.*
>
> (*Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*, *in* Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6)

Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de

não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

Verifica-se, mais recentemente, que esse entendimento tem sido observado no âmbito do Conselho, porquanto mantidas as matizes da **essencialidade** e da **relevância** como referências decisivas na formação do conceito de insumo (*v.g.* Cooperativa Central Aurora Alimentos, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, processo n. 10925.000820/200716, acórdão n. 3402-003.097, j. 21.06.2016), como também pelo afastamento do parâmetro de crédito físico do IPI (*v.g.* Predilecta Alimentos Ltda., 3ª Turma, processo n. 18088.720015/2012-82, acórdão n. 9303-004.192, j. 06.07.2016).

Anote-se que esses parâmetros são encontrados em precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção desta Corte.

Nessa linha:

> ***TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.***
> *1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013.*
> *2. Agravo regimental não provido.*
> (AgRg no REsp 1.281.990/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 08/08/2014 - destaque meu).

> ***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 quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*
> *7. Recurso especial provido.*
> (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015 - destaques meus).

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando

menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (*v.g.,* o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (*v.g.*, equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e

lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de *insumo* para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte *a quo*, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

Ressalta-se, outrossim, que, considerando-se que tal exame dar-se-á em sede mandamental, aspectos probatórios que desbordem seus limites hão de ser apreciados na via ordinária.

Nesse contexto, proponho as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73:

I. É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

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

Ante o exposto, com a devida licença do Sr. Relator, dele divirjo parcialmente para **conhecer em parte** do Recurso Especial e, nessa extensão, **dar-lhe parcial provimento** para determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação apontada.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 28/09/2016 JULGADO: 09/11/2016

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO - SP133350 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR000000O
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII - DF037917

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista antecipado da Sra. Ministra Regina Helena Costa conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dando-lhe provimento, e do realinhamento dos votos dos Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho (Relator) e Mauro Campbell Marques para acompanhar o voto da Sra. Ministra Regina Helena Costa, pediu vista a Sra. Ministra Assusete Magalhães. Aguarda o Sr. Ministro Sérgio Kukina."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

VOTO-VISTA

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Trata-se de recurso especial interposto pela sociedade empresária Anhambi Alimentos Ltda., com fundamento na alínea "a" do inciso Ill do art. 105 da CF/1988, contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, assim ementado (e-STJ, fl. 2.009):

> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS N.º 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática. 2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação. 3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal. 4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições. 5. Sentença mantida. (TRF4, AC 2009.70.05.001457-7, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 14/4/2010).

A sociedade empresária opôs embargos declaratórios (e-STJ, fl. 214/216), ao argumento de que não houve pronunciamento expresso sobre a alegação de afronta aos arts. 110 do CTN e 150, II, da CF. Aduziu que as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, ao interpretarem restritivamente o termo "insumos"

previsto nas Leis n. 10.637/2002 e n.10.833/2003, contrariou o art. 110 do CTN, na medida em que produziu alteração na definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. No tocante ao art. 150, II, da CF, sustentou que a Lei n. 11.898/2009 feriu o princípio constitucional da isonomia, "tendo em vista que os demais contribuintes que atuam em outros setores da economia estão sendo impossibilitados a descontar créditos de PIS e COFINS sobre insumos que a RFB, atualmente, interpreta como não sendo possíveis" (e-STJ, fls. 215/216).

Nas razões do recurso especial, a recorrente alega contrariedade aos arts. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002; 3º, II, da Lei n. 10.833/2003; 110 do CTN; 150, II, da CF; 11 da LC n. 95/1998. Defende, em síntese, que:

a) as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não trazem qualquer definição a respeito do que venha a ser "insumos", autorizando a conclusão de que o legislador, com suporte no art. 11 da LC n. 95/1998, usou referida expressão no sentido comum ou técnico, qual seja, de que se refere a "despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final" (e-STJ, fls. 230/231);

b) o significado leigo da expressão "insumos" é próximo da definição técnica, correspondendo a tudo aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades;

c) as Instruções Normativas da SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, interpretando o termo "insumo" constante nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, conferiram interpretação restritiva a essa expressão, na medida em que incluíram como insumo apenas a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer bens que sofram alterações, tais como 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 incluídos no ativo imobilizado;

d) as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não autorizam referida interpretação restritiva, uma vez que consideram como insumos "creditáveis", inclusive, combustíveis e lubrificantes, materiais que não sofrem desgaste no contato direto com o produto fabricado, conforme descrito no conceito trazido nas Instruções Normativas supracitadas;

e) "o ordenamento e a própria Receita Federal estão confusos quanto à interpretação do termo, pois a definição trazida na legislação do PIS e da COFINS é diferente da definição encontrada na legislação do Imposto de Renda, art. 299 do RIR/99, trazendo "insumos" como todas aquelas necessárias, usuais e normais para as operações da empresa" (e-STJ, fl. 234);

f) as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, conferindo interpretação restritiva ao termo "insumos" previsto nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004, dispuseram que "insumos" referem-se apenas àquilo que fisicamente entra em contato com o produto fabricado e que venha a se deteriorar, excluindo tudo que é indiretamente necessário à produção; sustenta, no entanto, que, ao assim proceder, a RFB afrontou o disposto no art. 110 do CTN, na medida em que acabou por alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressamente ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias;

g) no ano de 2009, foi sancionada a Lei n. 11.898/2009, instituindo o Regime de Tributação Unificada, que alterou as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 no sentido de reconhecer o direito antes rechaçado pela RFB, qual seja, o direito a descontar créditos em relação às despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados das sociedades empresárias das áreas de limpeza, conservação e manutenção; tal circunstância reforça o entendimento de que as empresas possam descontar créditos no exercício de seus negócios em relação a insumos necessários à atividade fim, independentemente de serem insumos direta ou indiretamente aplicados no produto;

h) a Lei n. 11.898/2009, ao alterar o *caput* dos arts. 3º da Lei n. 10.637/2002 e 3º da Lei n. 10.833/2003, contrariou o princípio da igualdade tributária estampado no art. 150, II, da CF/1988, na medida em que concedeu somente às sociedades empresárias das áreas de limpeza, conservação e manutenção o direito a descontar créditos em relação às despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados;

i) a recorrente atua no segmento de alimentos, utilizando-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos (além daqueles aceitos pela RFB

para fins de creditamento), pelo que teria direito a se creditar do PIS e da COFINS quanto aos insumos classificados como "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, lubrificantes, comissão sobre vendas, despesas de veículos, viagens e conduções, fretes, materiais de uso e consumo, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros de carga e telefone).

Foram apresentadas contrarrazões às e-STJ, fls. 323/331.

Admitido o recurso especial na origem (e-STJ, fls. 344/345), subiram os autos a esta Corte de Justiça.

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra da Subprocuradora-Geral da República Denise Vinci Túlio (e-STJ, fls. 372/377), manifestou-se "pela aplicação do preceito aos casos repetitivos e pelo não provimento do presente recurso especial".

O Ministro Relator proferiu voto, dando provimento ao recurso especial para declarar "a ilegalidade da restrição ao conceito de insumo levada a efeito nas Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004, da SRF, reconhecendo que devem ser consideradas no conceito de insumo, para o fim de creditamento de PIS e COFINS, todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente". Eis os fundamentos basilares contidos na ementa do voto do Relator:

> 1. Autorizada por norma constitucional (art. 195 da Carta Magna) e prevista em leis ordinárias (art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), o instituto da não-cumulatividade do PIS e da COFINS guarda peculiaridades notáveis e importantes em relação à não-cumulatividade que tinha guarida na CF/88, relativa ao IPI e ao ICMS, que tem tratamento consolidado e tradicional.
> 2. O creditamento no IPI e no ICMS vincula-se ao *quantum* recolhido nas operações anteriores porque os fatos geradores desses impostos são, respectivamente, a industrialização e a circulação comercial de mercadorias ou alguns serviços. No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada.
> 3. Ocorre que a regulamentação infralegal levada a efeito pelo Poder Executivo ainda se prende à anterior confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, considerando o crédito a partir dos

> insumos e não das despesas. Nesse proceder, a interpretação fazendária desvirtua o propósito da não-cumulatividade, afastando-se do comando legal que supostamente estaria a disciplinar, problema que se agrava por se tratar de tributos que incidem sobre a primeira linha da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), base de cálculo alargada.
> 4. A interpretação restritiva do conceito de insumos, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado, como determina e lógica do comando legal, decorre de concepção equivocada do art. 111 do CTN, haja vista que o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva.
> 5. A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS e COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, de modo que a definição restritiva proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

Na sequência, pedi vista dos autos.

É o relatório.

Inicialmente, verifica-se que o recurso especial não merece conhecimento na parte referente às teses relacionadas ao art. 110 do CTN e à Lei n. 11.898/2009, pois, da análise do voto condutor do acórdão impugnado, observa-se que nenhum desses preceitos normativos e as teses a eles vinculadas foram objeto de debate e deliberação pela Corte de origem, mesmo com a oposição dos embargos de declaração, o que redunda em ausência de prequestionamento da matéria, aplicando-se, ao caso, a orientação firmada na Súmula 211/STJ ("Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*").

Dito isso, o presente recurso especial envolve pedido da recorrente, objetivando o enquadramento como "insumos", para fins de creditamento do PIS e da COFINS sob a sistemática da não cumulatividade, dos gastos escriturados na contabilidade a título de "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais realizados para aferir a qualidade dos produtos, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros sobre

perdas em sua produção, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

A solução dessa controvérsia perpassa pela análise das normas contidas nos arts. 195, § 12, da CF/1988; 3º da Lei n. 10.637/2002; 3º da Lei n. 10.833/2003, bem como das IN RFB 247/2002 e 404/2004, nos termos seguintes:

> Constituição Federal
> 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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> [...]
> § 12. A lei **definirá os setores** de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, **serão não-cumulativas**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> Leis 10.637/03 e 10.833/04, art. 3º, II (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. 2° da Lei n° 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);
>
> IN SRF 247/2002 (art. 66, § 5º, I)
> Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados

mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos**: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 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(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

IN SRF 404/2004 (art. 8º, § 4º, I)
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:
[...]
§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos**:
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
a) 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;

Note-se que o constituinte derivado reformador inseriu no art. 195, § 12, da CF/1988 norma atribuindo ao legislador ordinário a tarefa consistente na definição dos setores da atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS serão não cumulativos, deixando, contudo, de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do núcleo fundamental do princípio da não cumulatividade quanto à tributação sobre a receita.

As Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, por sua vez definiram que os créditos a serem compensados na sistemática da não cumulatividade correspondem àqueles decorrentes do custo dos bens e serviços utilizados como "insumos" na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sob a justificativa de que referidas leis não teriam definido expressamente o conceito de "insumos" para fins de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, a Secretaria da Receita Federal editou as Instruções Normativas n. 247/02 e n. 404/2004, conceituando "insumos", à semelhança da sistemática de creditamento do IPI e do ICMS, como sendo "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".

Resta saber, no entanto, se as instruções normativas, ao definirem o conceito de "insumos", restringiram os comandos normativos das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004, incorrendo em vício de ilegalidade.

O termo "insumo" isoladamente considerado, corresponde a conceito jurídico indeterminado, que faculta ao aplicador do direito escolher, entre as possibilidades interpretativas, o alcance da norma, verificadas a oportunidade e conveniência. Noutros termos, o julgador dispõe de discricionariedade para adotar providência judicial apta a atender a finalidade da lei.

Entendo, pois, que importa verificar, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, o que o legislador buscou alcançar, precipuamente, com a edição de das Medidas Provisórias n. 66/2002 e n. 135/2003, que resultaram nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

A análise dessas normas revela que o legislador, embora sem maior detalhamento, apresentou uma ideia do que pode ser entendido por insumos, quando definiu que estes correspondem a bens e serviços utilizados **na prestação** de serviços e **na produção** ou **fabricação** de bens ou produtos destinados à venda.

É certo que a técnica da não cumulatividade expressa a ideia de obtenção de crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção ou prestação de serviço, objetivando a neutralidade fiscal, o que levaria a pensar, em um primeiro momento, que, na hipótese do PIS e da COFINS, o contribuinte teria direito a se creditar de tudo aquilo que foi pago a título dessas contribuições nas cadeias anteriores de produção sobre todos os bens e serviços (despesas) que

importaram para a formação da receita.

Entretanto, as expressões "na prestação" e "na produção" ou "na fabricação" constantes de referidas normas denotam que somente bens e serviços que sirvam de matéria-prima, produto intermediário ou 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, podem corresponder a "insumos" nos termos descritos pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, para fins de creditamento na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

O legislador optou por considerar "insumos" apenas serviços e bens relacionados diretamente à prestação de serviços ou produção ou fabricação de bens, à semelhança do que se tem definido atualmente para o aproveitamento de créditos de IPI e do ICMS no sistema da não cumulatividade. Fosse outra a intenção do legislador ordinário, teria ele feito as ressalvas necessárias, sobretudo em razão da diferença existente entre as hipóteses de incidência daqueles impostos (IPI e ICMS) e aquelas adotadas para o PIS e a COFINS. Conclui-se que referidas leis acolheram o conceito de "insumos" comumente utilizado para o IPI e ICMS na sistemática não cumulativa.

Registre-se a impossibilidade de se interpretar referidas expressões (na prestação; na produção; na fabricação) de forma extensiva. Isso implicaria incluir tudo que foi adquirido (bens ou serviços) pelo contribuinte para a manutenção do seu estabelecimento (tais como material de limpeza, escritório etc) no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa. Autorizaria, também, uma ampla desoneração fiscal que, à toda evidência, não foi a intenção do legislador. Basta verificar as exposições de motivos das normas em questão, em processo de interpretação histórica:

> MP 66/2002
> [...]
> 2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, **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).
>
> 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.
>
> MP 135/2003
> [...] 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**.

Infere-se dessas exposições que, ao disciplinar a não cumulatividade para o PIS e a COFINS, o legislador apresentou como objetivo claro a desoneração em cadeia produtiva, buscando evitar, sobretudo, uma verticalização artificial - ou seja, fusão de atividades industriais, comerciais e de serviços, mesmo inexistindo correlação com a finalidade da empresa -, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes. Isto, no entanto, sem por em risco as contas públicas.

Desse modo, cotejando as disposições das Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004 com normas a respeito da não cumulatividade do PIS e da COFINS contidas nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004, constata-se que aquelas não se encontram maculadas por vícios de ilegalidade, uma vez que não extrapolaram suas finalidades regulamentares.

A propósito, na linha do que ora se afirma, citam-se os seguintes precedentes desta Corte Superior:

> 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, julgado em 9/4/2013, 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.
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, julgado em 8/5/2014, DJe 18/6/2014)

É certo que a recorrente sustenta que as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 admitem interpretação extensiva, uma vez que consideram como insumos creditáveis, inclusive combustíveis e lubrificantes, materiais que não sofrem desgaste no contato direto com o produto fabricado, conforme descrito no conceito trazido nas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004.

No entanto, tal possibilidade - desconto de créditos calculados em relação à utilização de combustíveis e lubrificantes - não autoriza que se possa estendê-la a ponto de incluir todos os custos e despesas que não se correlacionem diretamente com o produto ou serviço. Como dito acima, essa não foi a intenção do Poder Executivo ao editar as medidas provisórias, que posteriormente foram convertidas pelo Poder Legislativo nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Cabe esclarecer que não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo, a fim de estabelecer abrangência mais ampla a conceitos utilizados na legislação tributária, de maneira a estender vantagens, sobretudo quando não foi essa a política legislativa. Sobre o tema:

> PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO GERAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ÔNUS DO RECORRENTE. ANÁLISE DE NORMAS LOCAIS (LEI ESTADUAL 10.086/98). IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. INTERPOSIÇÃO COM BASE NA ALÍNEA C DO INC. III DO ART. 102 DA CF/88. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. TRIBUTÁRIO. ICMS. VEDAÇÃO LEGAL DE APROVEITAMENTO OU TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DE NEGÓCIOS COM MICROEMPRESAS OU COM EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (LEI ESTADUAL 10.086/98). PODER JUDICIÁRIO. ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. TEMA 299-RG (RE 635.688, REL. MIN. GILMAR MENDES). INAPLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
> (ARE 638634 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 08/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 28-04-2014 PUBLIC 29-04-2014)

Por fim, o PIS e a COFINS são contribuições cuja finalidade precípua corresponde ao financiamento da seguridade social (art. 195, *caput,* da CF), ou seja, são tributos destinados a conferir aporte ao "conjunto integrado de ações de iniciativa

dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social" (art. 194, *caput,* da CF), isso em sintonia com o objetivo constitucional consistente na implementação de uma diversidade de fontes de financiamento (art. 194, parágrafo único, VI, da CF).

No caso dos autos, interpretações como a pretendida pela recorrente culminariam em completo esvaziamento do resultado da arrecadação do PIS e da COFINS, na medida em que ocasionaria não apenas a redução de suas bases de cálculo, como também um decote no aspecto material da hipótese de incidência desses tributos - que é a receita ou faturamento -, equiparando-o ao aspecto material da CSLL, qual seja, o lucro líquido. Isso pelo fato de pretender a recorrente o creditamento de todas as despesas realizadas, ou seja, todos os gastos que não se relacionam com o processo de transformação ou produção de bens e prestação de serviços, em prejuízo, portanto, da seguridade social.

Tal circunstância exige, à luz dos dispositivos constitucionais supramencionados, que se interprete as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, na parte em que autorizam o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, em conformidade com o que foi estabelecido nas IN's SRF n. 247/2002 e n. 404/2004.

Feitas essas ponderações, proponho as seguintes teses a serem apreciadas pelo rito do art. 543-C do CPC/1973:

a) O conceito de "insumos" para fins de incidência das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) As Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004 apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, sem qualquer escopo restritivo dessas normas legais.

Ante o exposto, pedindo vênia ao Ministro Relator para divergir, conheço

em parte do recurso especial e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

ADITAMENTO AO VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Em atenção aos votos já proferidos neste julgamento, e pela relevância da causa em questão, compreendo, com as devidas vênias, que devem ser mais bem explicadas as posições doutrinariamente e jurisprudencialmente existentes a respeito das possibilidades de creditamento dentro da sistemática não-cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos.

A este respeito, registro, há três e somente três posições conhecidas, relaciono da mais restritiva para a mais ampla:

1ª) A que adota o sistema de crédito físico do IPI: esta é a posição mais restrita. É também a posição da FAZENDA NACIONAL. Para ela, somente são capazes de gerar créditos aqueles bens que, adquiridos, entram em contato físico com o produto. Para quem adota esta posição, as Instruções Normativas SRF ns. 247/02 e 404/04 estão corretas e não extrapolaram as leis em vigor. Nesta Casa, esta posição foi a adotada pelo Min. Herman Benjamin quando vencido na Segunda Turma por ocasião do julgamento do REsp nº 1.246.317/MG, pelo Min. Og Fernandes em voto-vista já proferido no presente julgamento e no seguinte precedente da Primeira Turma deste STJ de relatoria do Min. Sérgio Kukina:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. 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. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
> **2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.**
> **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. 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.
> 5. Recurso especial a que se nega provimento (REsp. n. 1.020.991/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 09.04.2013).

2ª) A que adota o sistema de crédito financeiro de forma restrita (emprego direto ou indireto no processo produtivo), tendo em vista a pertinência e a essencialidade ao processo produtivo: esta é a posição intermediária, para quem a adota, como eu, as Instruções Normativas SRF ns. 247/02 e 404/04 extrapolaram as leis em vigor que permitem gerar créditos *"a aquisição de 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*". Como visto, **a posição exige a aplicação do "teste de subtração" a fim de se verificar se há ou não há insumo**. Nesta Casa, esta posição foi a adotada pela Segunda Turma ao referendar meu voto como relator no REsp nº 1.246.317/MG. A noção de essencialidade também foi adotada em diversos julgados da Primeira Turma, seguem as ementas desta linha jurisprudencial:

> 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 quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**
7. Recurso especial provido (REsp nº 1.246.317/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.05.2015).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESAS DE PRESTAÇÃO SE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E FARDAMENTO. DESPESAS QUE SÓ FORAM EQUIPARADAS A INSUMO A PARTIR DA EDIÇÃO DA LEI 11.898/2009. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO ANTES DA EDIÇÃO DA REFERIDA NORMA. AGRAVO REGIMENTAL DO CONTRIBUINTE DESPROVIDO.
1. A divergência jurisprudencial invocada não foi demonstrada na forma determinada pelos artigos 541, parág. único do CPC, e 255, §§ 1o. e 2o. do Regimento Interno desta Corte, com a transcrição dos trechos que identificam e assemelham os casos confrontados.
2. Muito embora entenda que o conceito de insumo deve ser alargado para abranger tanto os elementos diretos como indiretos de uma produção, a meu ver, as despesas com vale-transporte, vale-refeição e fardamento não possuem a natureza de insumo, nem em seu conceito mais amplo, pois não são elementos essenciais da produção, razão pela qual entendo que o inciso II do art. 3o. das Leis 10.637/02 e 10.833/03, por si só, não autorizava o creditamento pretendido pelo contribuinte.
3. Assim, apenas a partir da edição da Lei 11.898/09, que incluiu o inciso X no art. 3o. das Leis 10.637/02 e 10.833/03 equiparando as despesas com vale-transporte, vale-refeição e fardamento a insumo, possibilitou-se o creditamento na forma postulada pelo ora recorrente.
4. Não possuindo as referidas despesas natureza de insumo e não havendo expressa autorização legal ao creditamento para o período postulado pelo

recorrente, não merece reparos o acórdão objurgado.
5. Agravo Regimental do contribuinte desprovido (AgRg no REsp. n.º 1.230.441 - SC, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 05.09.2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 128 E 460 DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. EQUIVOCO NA AUTUAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. CONCEITO DE INSUMO. ELEMENTOS ESSENCIAIS DA PRODUÇÃO.
1. Os arts. 128 e 460 não foram apreciados pela Corte de origem, carecendo o recurso especial, no ponto, do requisito do prequestionamento, nos termos da Súmula 282/STF.
2. A produção da prova pericial foi indeferida pelas instâncias de origem ao fundamento de que os documentos juntados já seriam suficientes para comprovar o suporte fático da causa. A revisão desse entendimento esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.
3. O recurso especial não atacou a fundamentação adotada pelo acórdão recorrido para afastar a alegada nulidade do auto de infração e para justificar que as aquisições oriundas do exterior não geram créditos de PIS e de COFINS. Incide, em relação a essas questões, o óbice da Súmula 283/STF.
4. 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.
5. Agravo regimental não provido (REsp. n.º 1.244.507 - SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 21.11.2013).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.
1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito **àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa,** não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013.
2. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp. n.º 1.281.990 - SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 05.08.2014).

3º) A que adota o sistema de crédito financeiro de forma ampla, fazendo uso dos conceitos de "Custos Operacionais" e "Despesas Operacionais" previstos na legislação do IRPJ (emprego direto ou indireto no processo produtivo sem a necessidade de se analisar a pertinência e a essencialidade ao processo produtivo): esta é a posição mais ampliativa do direito ao creditamento. É a posição normalmente defendida pelos CONTRIBUINTES. Para quem a adota, as Instruções Normativas SRF ns. 247/02 e 404/04 extrapolaram as leis em vigor, pois a permissão para gerar créditos se estende a todos e quaisquer bens e serviços adquiridos pelas empresas e empregados em suas atividades que tenham sofrido a tributação em etapa anterior, já que todos representam custos ou despesas por elas suportadas no desempenho de suas atividades. Esta posição é a isoladamente adotada pelo Min. Napoleão Nunes Maia Filho, inclusive quando proferiu voto neste julgamento. Daí minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde deve ser realizado o "teste de subtração" do insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo.

Aliás, é em razão deste "teste de subtração" que determinei o envio dos autos à origem neste caso observando, é claro, a estreita via da prova documental do mandado de segurança. De registrar que no precedente REsp nº 1.246.317/MG tal não foi necessário em razão de estarmos diante de fatos notórios e incontroversos.

São estes os esclarecimentos que julgo pertinentes.

Mantenho o meu voto no sentido de DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme já explicitei.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO EDUARDO PUGLIESE PINCELLI FELIPE CORDEIRO
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADO	:	MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S)
ADVOGADA	:	VIVIAN GOMES ISHII

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO. ELEMENTOS ESSENCIAIS DA PRODUÇÃO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO, DIVERGINDO DO EMINENTE RELATOR MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO.

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Trata-se de recurso especial interposto por Anhambi Alimentos Ltda. contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 209):

> TRIBUTARIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS N.º 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.
> 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.
> 2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.
> 3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e

> COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.
> 4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições.
> 5. Sentença mantida.

Os embargos de declaração foram acolhidos parcialmente, para fins de prequestionamento, conforme ementa à fl. 221.

No apelo especial, alega-se violação dos artigos 110 do CTN; 11 da Lei Complementar 95/1998; 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003, ambas alteradas pela Lei 11.898/2009. Para tanto, afirma-se que: *i*) o conceito da palavra "insumo" que deve ser extraído da norma legal, é a definição comum do termo, ou seja, insumos representam cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à fabricação de produtos ou a prestação de serviços; *ii*) a interpretação do termo "insumo" trazido na legislação do PIS e da COFINS apresenta definição nova e restritiva ao termo, aceitando como insumos apenas aqueles que "fisicamente" entram em contato com o produto fabricado e que venham a se deteriorar, excluindo todos os outros indiretamente necessários à produção; *iii*) a Lei 11.898/2009 possibilita às empresas atuantes na área de limpeza descontar créditos no exercício dos seus negócios, desde que os insumos utilizados sejam necessários à atividade fim, independentemente se são insumos diretamente aplicados no produto ou indiretamente utilizados, o que fere o princípio constitucional da isonomia/igualdade, tendo em vista que os demais contribuintes que atuam em outros setores da economia, estão sendo impossibilitados de descontar créditos de PIS e COFINS sobre insumos que a RFB, atualmente, interpreta como não sendo possíveis; *iv*) a recorrente atua no segmento de alimentos, utilizando-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos (além daqueles aceitos pela RFB para fins de creditamento), razão pela qual faz jus a creditar-se do PIS e da COFINS alusivos aos insumos classificados como “Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Juízo positivo de admissibilidade às fls. 344-345.

Parecer do Ministério Público Federal pela aplicação do preceito aos casos repetitivos e não provimento do recurso especial (fls. 372-377).

À fl. 538, admitiu-se o ingresso da Associação Brasileira da Indústria Química – ABIQUIM na qualidade de *amicus curiae*.

O Ministro Napoleão Nunes Marques Filho, eminente relator, apresentou seu voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para "declarar a ilegalidade da restrição ao conceito de insumo levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, reconhecendo que devem ser consideradas no conceito de insumo, para o fim de creditamento de PIS e COFINS, todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente".

O Ministro Og Fernandes conheceu em parte do recurso especial e, nessa extensão, negou-lhe provimento, propondo as seguintes teses a serem apreciadas pelo rito do art. 543-C do CPC/1973: a) o conceito de "insumos" para fins de incidência das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 compreende 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; e b) as instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004 apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, sem nenhum escopo restritivo dessas normas legais.

O Ministro Mauro Campbell Marques, por sua vez, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, deu-lhe provimento para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte *a quo* analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza, conforme o conceito de insumos adotado no seu voto.

Pedi vista dos autos.

Pois bem, o recurso especial em apreço discute o direito de creditamento de "insumos"

para a determinação da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Acerca desse tema, já tive a oportunidade de manifestar meu entendimento que, a propósito, segue a orientação da Primeira Turma desta Corte no sentido de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS está relacionado com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Confira-se:

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.
> 1. **O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa**, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013.
> 2. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 1.281.990/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 8/8/2014).
>
> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 128 E 460 DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. EQUIVOCO NA AUTUAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. CONCEITO DE INSUMO. ELEMENTOS ESSENCIAIS DA PRODUÇÃO.
> 1. Os arts. 128 e 460 não foram apreciados pela Corte de origem, carecendo o recurso especial, no ponto, do requisito do prequestionamento, nos termos da Súmula 282/STF.
> 2. A produção da prova pericial foi indeferida pelas instâncias de origem ao fundamento de que os documentos juntados já seriam suficientes para comprovar o suporte fático da causa. A revisão desse entendimento esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.
> 3. O recurso especial não atacou a fundamentação adotada pelo acórdão recorrido para afastar a alegada nulidade do auto de infração e para justificar que as aquisições oriundas do exterior não geram créditos de PIS e de COFINS. Incide, em relação a essas questões, o óbice da Súmula 283/STF.
> 4. **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.

5. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 29/11/2013).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESAS DE PRESTAÇÃO SE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E FARDAMENTO. DESPESAS QUE SÓ FORAM EQUIPARADAS A INSUMO A PARTIR DA EDIÇÃO DA LEI 11.898/2009. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO ANTES DA EDIÇÃO DA REFERIDA NORMA. AGRAVO REGIMENTAL DO CONTRIBUINTE DESPROVIDO.
1. A divergência jurisprudencial invocada não foi demonstrada na forma determinada pelos artigos 541, parág. único do CPC, e 255, §§ 1o. e 2o. do Regimento Interno desta Corte, com a transcrição dos trechos que identificam e assemelham os casos confrontados.
2. Muito embora entenda que o conceito de insumo deve ser alargado para abranger tanto os elementos diretos como indiretos de uma produção, a meu ver, as despesas com vale-transporte, vale-refeição e fardamento não possuem a natureza de insumo, nem em seu conceito mais amplo, pois não são elementos essenciais da produção, razão pela qual entendo que o inciso II do art. 3o. das Leis 10.637/02 e 10.833/03, por si só, não autorizava o creditamento pretendido pelo contribuinte.
3. Assim, apenas a partir da edição da Lei 11.898/09, que incluiu o inciso X no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 equiparando as despesas com vale-transporte, vale-refeição e fardamento a insumo, possibilitou-se o creditamento na forma postulada pelo ora recorrente.
4. Não possuindo as referidas despesas natureza de insumo e não havendo expressa autorização legal ao creditamento para o período postulado pelo recorrente, não merece reparos o acórdão objurgado.
5. Agravo Regimental do contribuinte desprovido (AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/9/2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. 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. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.
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. 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.

> 5. Recurso especial a que se nega provimento (REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 14/5/2013).

As razões apresentadas pela parte insurgente não me convencem quanto à necessidade de adotar entendimento diverso.

Com efeito, extrai-se dos precedentes acima colacionados que, contrariamente ao afirmado pela recorrente, as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringiram o conceito de insumo, mas apenas explicitaram a definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, de modo que o critério para a obtenção do creditamento, apresentado nesses instrumentos normativos, é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

Isso considerado, peço vênia ao eminente Relator para, divergindo do seu voto, **negar provimento** ao recurso especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial, interposto por ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, com fundamento no art. 105, III, **a**, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, ao negar provimento à Apelação, assim manteve a sentença denegatória do Mandado de Segurança:

> "TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.
> 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância
> facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.
> 2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.
> 3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.
> 4. **O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições.**
> 5. Sentença mantida" (fl. 209e).

No Recurso Especial, a recorrente indica contrariedade aos arts. 110 do CTN, 11, I, **a**, da Lei Complementar 95/98, 3º, II, da Lei 10.637/2002, 3º, II, da Lei 10.833/2003 e 24 e 25 da Lei 11.898/2009, e apresenta as seguintes razões recursais:

a) "A mais breve e didática conceituação de insumos, em linguagem comum, é a que representa cada um dos elementos, **diretos e indiretos**, necessários à fabricação de produtos e serviços, ou seja, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, combustíveis, água, manutenção, materiais de EPI, etc. Em linguagem leiga, entende-se por insumo tudo aquilo que é consumido em um processo, seja para a fabricação de bens ou prestação de serviços, ou **'cada componente necessário à produção'**" (fl. 230e);

b) "Nenhuma das Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 conceitua 'insumos', **sendo obrigatória a análise da Lei Complementar 95/1998**" (fl. 230e);

c) "Quanto ao uso de termos técnicos, a legislação do PIS e da COFINS não traz qualquer definição para o termo 'insumos', entendendo-se assim que o legislador usou o sentido comum da expressão. Mesmo assim, a definição técnica traz insumo como sendo 'despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final'. Assim, temos que o significado leigo é próximo da definição técnica, podendo-se entender por insumo tudo aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades. **Já a Receita Federal do Brasil, nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, interpretou restritivamente o termo 'insumos', no que diz respeito a não-cumulatividade incidentes sobre o faturamento das empresas (...)**" (fl. 231e);

d) "Ora Excelência, a afronta ao art. 110 do CTN está clara, se as leis falam em 'bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda', não pode a RFB interpretá-las de forma a favorecer o próprio fisco, tendo em vista que o art. 3º de ambas as Leis (PIS e COFINS) foi editado pelo legislador com o intuito de estimular o mercado, a fim de diminuir a carga tributária suportada pelos empresários" (fl. 236e);

e) "Verifica-se que a Lei 11.898/2009 trata de forma desigual os contribuintes, favorecendo empresas prestadoras de serviços, permitindo a elas (art. 24 e 25 da Lei) o desconto de créditos de PIS e COFINS quanto aos insumos utilizados (uniformes e vales), sendo que eram recentemente proibidos pela RFB" (fl. 240e);

f) "A Recorrente atua no segmento de alimentos, utilizando-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos (além daqueles aceitos pela RFB para fins de creditamento), classificados em **'Custos Gerais de Fabricação'** (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e **'Despesas Gerais Comerciais'** (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções

e propagandas, seguros, telefone, comissões). Assim, em entendimento lógico, partindo do real significado do termo 'insumo', utilizado em todas as ciências, bem como na indústria, comércio e prestação de serviços, entende a Recorrente possuir o legítimo direito a creditar-se dos créditos de PIS e COFINS" (fl. 244e).

Ao final, requer "seja o presente Recurso admitido e no mérito seja julgado procedente, reformando o acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e, consequentemente, **reconhecer o direito líquido e certo da recorrente em utilizar os créditos dos insumos inerentes à sua atividade, nos termos acima expostos, declarando o direito da Recorrente em descontar créditos de PIS e COFINS referente aos insumos inseridos nos Custos Gerais de Fabricação e Despesas Gerais Comerciais**, sendo eles: **água, combustíveis e lubrificantes, despesas com veículos, materiais e exames laboratoriais, materiais de protecão - EPI, seguros e despesas com vendas,** em face do direito líquido e certo da Recorrente, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como **autorizar a Recorrente a descontar créditos pretéritos por meio de compensação, independente de processo administrativo**, com a incidência de correção monetária e juros" (fl. 252e).

No Recurso Extraordinário simultaneamente interposto, sob alegação de contrariedade ao art. 150, II, da Constituição Federal, a recorrente apresenta razões recursais semelhantes às do Recurso Especial.

Apresentadas as contrarrazões, os Recursos Especial e Extraordinário foram admitidos, na origem, tendo sido os autos remetidos a esta Corte, sobrevindo parecer do Ministério Público Federal, a fls. 358/361e, pelo improvimento do Recurso Especial.

Em 10/04/2014, o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, a quem coube a relatoria do feito, afetou o Recurso Especial à Primeira Seção do STJ, como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC/73, e assim delimitou o tema a ser decidido: "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*" de bens e serviços (fls. 363/365e).

O Ministério Público Federal, em novo parecer, a fls. 372/377e, manifesta-se pelo improvimento do Recurso Especial, bem como pela fixação da tese, a ser aplicada nos recursos com idêntica questão de direito, nos seguintes termos: "1. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. 2. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no produto em fabricação. 3. Não se admite interpretação extensiva nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN)".

Na petição de fls. 383/398e, a Fazenda Nacional, preliminarmente, sustenta a carência parcial de interesse recursal, especificamente quanto ao pleiteado creditamento dos valores incorridos na aquisição de combustíveis e lubrificantes. Assim, pugna pelo parcial conhecimento do Recurso Especial e, na parte conhecida, pelo seu improvimento.

Acaso superada a interpretação restritiva ao conceito de insumos, a Fazenda Nacional propõe, em caráter sucessivo, a adoção de uma posição intermediária entre a tese da recorrente e a tese fazendária, mediante manifestação assim ementada:

> "**PIS e COFINS. Regime não cumulativo. Creditamento. Conceito de Insumo. Interpretação restritiva.** Bens e serviços que **exerçam função direta sobre o produto ou serviço final**. Impossibilidade de desnaturação da hipótese material de incidência das contribuições de faturamento para lucro. Precedentes. **Tese Fazendária Sucessiva:** Interpretação intermediária. **Insumo. Necessidade de aplicação efetiva no momento da etapa produtiva da qual advirá o produto ou serviço final. Essencialidade do custo à luz da efetiva agregação de valor ao produto ou serviço final**, de modo que, subtraído o bem ou serviço, o produto ou serviço final deixaria de existir, ou não seria mais útil".

Na petição de fls. 402/424e, a recorrente reafirma suas razões recursais, bem como refuta a proposta feita pela Fazenda Nacional, em caráter sucessivo, para a definição de insumos, além do que junta precedentes (fls. 425/483e).

Na petição de fls. 487/493e, a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - ABIQUIM requer a sua admissão no feito, como **amicus curiae**, requerimento deferido, a fl. 538e.

Na petição de fls. 545/550e, a recorrente reitera suas razões recursais e junta pareceres de HUGO DE BRITO MACHADO, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e BERNARD APPY (fls. 551/637e).

Na petição de fls. 655/657e, a recorrente junta mais um precedente (fls. 658/678e).

Nas duas petições idênticas – a fls. 684/690e e a fls. 801/807e –, a ABIQUIM, admitida como **amicus curiae**, junta a Nota Técnica de fls. 691/800e, reproduzida a fls. 808/917e, subscrita pelos especialistas EVERARDO MACIEL e REGINA MARIA FERNANDES BARROSO.

Iniciado o julgamento do feito, o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO votou pelo provimento do Recurso Especial, para declarar ilegal a restrição ao conceito de insumo, prevista nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, propondo, ainda, a fixação da seguinte tese, sob a sistemática dos recursos repetitivos: "**todas as despesas** realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, **direta** ou **indiretamente**, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, **não sendo cabível distinguir**, entre eles, **hierarquia ou densidade de essencialidade**", adotando, assim, conceito mais amplo de insumo, concernente à legislação do IRPJ.

Posteriormente, o Ministro OG FERNANDES, em seu voto-vista, inaugurando a divergência, conheceu parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, negou-lhe provimento. No tocante ao juízo de admissibilidade recursal, considerou não configurado o prequestionamento, em relação ao art. 110 do CTN e à Lei 11.898/2009 e às teses a eles vinculadas. No mais, adentrando o mérito recursal, propôs a fixação das seguintes teses, para os fins do art. 543-C do CPC/73: "a) **O conceito de 'insumos'** para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 **compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas**, em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) As Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sem qualquer escopo restritivo dessas normas legais", adotando, assim, conceito mais restritivo de insumo, utilizado pela legislação do IPI e adotado pelas impugnadas Instruções Normativas SRF 247/2002 (alterada pela IN SRF 358/2003) e 404/2004, que dispõem sobre o conceito de insumo, para fins de dedução de créditos da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS, respectivamente, na sistemática não cumulativa.

Em seu voto vogal, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, divergindo parcialmente do Relator, conheceu parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento. Preliminarmente, considerou não configurado o prequestionamento dos arts. 110 do CTN, 11 da Lei Complementar 95/98 e 24 e 25 da Lei 11.898/2009. Quanto ao mérito, assim sintetizou seu voto vogal: **a) Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do IPI, posto que excessivamente restritiva, assim como não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais", utilizados na legislação do IRPJ, porquanto demasiadamente elastecidos; b) São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 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**; **c)** Segundo o conceito de insumo proposto, não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefones e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo

produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto; **d) Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem, para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens**, conforme se verifique sua **pertinência** e **essencialidade** ao processo produtivo, **ainda que por aplicação indireta**. O Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES adotou, pois, uma posição intermediária, quanto ao conceito de insumo, no particular, adotando os critérios de **essencialidade** e **pertinência** e afastando, no particular, a aplicação do conceito de insumo das legislações do IPI, por demais restritivo, e do IRPJ, por demasiadamente elastecido.

Por sua vez, em seu voto-vista, o Ministro BENEDITO GONÇALVES conheceu do Recurso Especial, mas lhe negou provimento, considerando que o conceito de insumo, para fins de dedução de créditos dos valores da contribuição ao PIS e da COFINS, está relacionado com os elementos **essenciais** à realização da atividade fim da empresa, e que **as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 não restringiram o conceito de insumo, mas apenas explicitaram a definição desse termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003,** de modo que o critério para a obtenção do creditamento, apresentado nas citadas Instruções Normativas, é que os bens e serviços empregados sejam utilizados **diretamente** sobre o produto em fabricação. O Ministro BENEDITO GONÇALVES, conquanto, em seu voto-vista, faça remissão a precedentes de sua relatoria, que adotam, para o conceito de insumo, no caso dos autos, o critério da **essencialidade**, acaba por negar provimento ao Recurso Especial do contribuinte, por entender legal o conceito restritivo de insumo, fixado nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004.

Sobreveio nova petição da recorrente, a fls. 946/948e, com juntada de parecer do Ministério Público Federal, a fls. 950/974e, pelo não conhecimento do Recurso Extraordinário 841.979/PE, no qual o STF reputara constitucional a questão relativa ao alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, no tocante à aplicação do princípio da não-cumulatividade à contribuição ao PIS e à COFINS, bem como reconhecera a existência de repercussão geral dessa questão.

Em seu voto-vista, a Ministra REGINA HELENA COSTA, divergindo parcialmente do Relator, conheceu parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, deu-lhe provimento. Preliminarmente, considerou não configurado o prequestionamento dos arts. 110 do CTN, 11 da Lei Complementar 95/98 e 24 e 25 da Lei 11.898/2009. No mais, quanto à alegação de contrariedade aos arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003, conheceu do Recurso Especial e deu-lhe provimento, para determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que, observados os critérios da **essencialidade** ou **relevância**, **aquela Corte aprecie, em cotejo com o objeto social da**

empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI's). Para efeito do art. 543-C do CPC/73, **foram propostas as seguintes teses: "I. É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e II. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte"**. A Ministra REGINA HELENA COSTA adotou, assim, uma posição intermediária, quanto ao conceito de insumo, no particular, adotando os critérios da **essencialidade** ou **relevância** – também adotadas pelo CARF – e afastando, como no voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, o conceito de insumo das legislações do IPI e IRPJ, para os fins do presente processo.

Estabeleceu que o critério da **relevância** é mais abrangente que o da **pertinência** – referido pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES –, pelo que, no caso concreto, entendeu, **em princípio**, passível de dedução, como insumo, o crédito relativo a despesas com Equipamento de Proteção Individual – não contemplado no voto do Ministro MAURO –, ao lado dos créditos referentes a custos e despesas com **água, combustíveis e lubrificantes** (usados no processo produtivo), **materiais e exames laboratoriais e materiais de limpeza**.

Após o realinhamento dos votos dos Ministros NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO e MAURO CAMPBELL MARQUES, para acompanhar o voto-vista da Ministra REGINA HELENA COSTA, pedi vista dos autos, diante da complexidade e relevância da matéria.

De início, convém anotar que, nos termos do art. 255, § 5º, do Regimento Interno do STJ, no julgamento do Recurso Especial verificar-se-á, preliminarmente, se o recurso é cabível. Decidida a preliminar pelo cabimento, será julgada a causa, com aplicação do direito à espécie.

No entanto, quando a aplicação do direito à espécie pressupõe o exame do conjunto fático-probatório dos autos, faz-se necessário o retorno do processo ao Tribunal de origem, para ultimação do procedimento de subsunção dos fatos às normas incidentes, na espécie. Nesse sentido o seguinte precedente da Segunda Turma do STJ: EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 938.704/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe de 14/10/2013.

No tocante ao juízo preliminar de admissibilidade, acompanho os Ministros OG FERNANDES, MAURO CAMPBELL MARQUES e REGINA HELENA COSTA, que conheceram apenas parcialmente do Recurso Especial.

Como anotado pelo Ministro OG FERNANDES, não restou configurado o

prequestionamento, em relação ao art. 110 do CTN e à Lei 11.898/2009 e às teses a eles vinculadas.

Consoante demonstrado, ainda, pelos Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e REGINA HELENA COSTA, particularmente em relação aos arts. 110 do CTN, 11, I, **a**, da Lei Complementar 95/98 e 24 e 25 da Lei 11.898/2009, não foi atendido o requisito do prequestionamento, mesmo na forma implícita, eis que o Tribunal de origem, ao decidir a causa, não se pronunciou sobre as matérias disciplinadas nesses dispositivos legais.

Não obstante os Embargos de Declaração tenham sido parcialmente acolhidos, para fins de prequestionamento, o Tribunal de origem limitou-se a pronunciar o seguinte entendimento, por ocasião do julgamento integrativo: "(...) para efeito de prequestionamento, explicito que o acórdão não violou e está em conformidade com o disposto nos artigos 110 do CTN e 150, II, da CF/88" (fl. 219e).

Nesse contexto, **quanto aos arts. 110 do CTN, 11, I, a, da Lei Complementar 95/98 e 24 e 25 da Lei 11.898/2009, ressentem-se tais dispositivos legais do indispensável prequestionamento**, uma vez que o Tribunal de origem não se pronunciou, efetivamente, sobre as matérias neles disciplinadas, apesar da oposição dos Embargos de Declaração. Incide, na espécie, em relação a esses dispositivos legais, o óbice da Súmula 211/STJ ("Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*").

Consoante assentado pela Primeira Turma do STJ, no AgRg no REsp 426.335/RS (Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJU de 03/11/2004), "a ausência de prequestionamento da matéria versada no recurso especial, embora opostos embargos declaratórios e tendo sido estes acolhidos, impede a admissibilidade recursal, eis que tal tema não foi debatido no Tribunal *a quo*, a teor da Súmula 211 do STJ".

Com efeito, em se tratando de Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73 – como no caso –, para que se configure o prequestionamento, não basta que a parte recorrente devolva a questão controvertida para o Tribunal. É necessário que a causa tenha sido decidida à luz da legislação federal indicada, bem como seja exercido juízo de valor sobre o dispositivo legal indicado e a tese recursal a ele vinculada, interpretando-se a sua aplicação ou não ao caso concreto.

Portanto, não tendo sido apreciadas as teses defendidas à luz dos arts. 110 do CTN, 11, I, **a**, da Lei Complementar 95/98 e 24 e 25 da Lei 11.898/2009, a despeito da oposição dos Embargos de Declaração, deveria a recorrente vincular a interposição do Recurso Especial à alegação de contrariedade ao art. 535 do CPC/73, e não insistir na alegação de violação àqueles dispositivos legais, cujas matérias neles disciplinadas não foram enfrentadas, pelo Tribunal de origem.

Contudo, quanto à alegação de contrariedade aos arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003, está configurado o prequestionamento e o Recurso Especial preenche os demais requisitos de admissibilidade.

As questões federais passíveis de conhecimento, neste Recurso Especial, restringem-se: (i) ao conceito de insumo, para efeito dos arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003; e (ii) à validade, ou não, do § 5º, I, **a** e **b**, do art. 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, incluído pela Instrução Normativa SRF 358/2003, e do § 4º, I, **a** e **b**, do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004.

Na hipótese dos autos, tanto na sentença denegatória do Mandado de Segurança, quanto no acórdão recorrido – que a confirmou –, foi considerado válido o conceito restritivo de insumos, previsto no § 5º, I, **a** e **b**, do art. 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, incluído pela Instrução Normativa SRF 358/2003, assim como no § 4º, I, **a** e **b**, do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, de modo que o Tribunal de origem sequer chegou a analisar, à vista da prova documental produzida nestes autos de Mandado de Segurança, a possibilidade de creditamento dos dispêndios mencionados na petição inicial.

Sendo assim, se esta Primeira Seção do STJ vier a considerar ilegais o § 5º, I, **a** e **b**, do art. 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, incluído pela Instrução Normativa SRF 358/2003, e o § 4º, I, **a** e **b**, do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, após a fixação da tese, para os fins da sistemática dos recursos repetitivos, será necessário o retorno do processo ao Tribunal de origem, para ultimação do procedimento de subsunção dos fatos às normas incidentes, na espécie, de acordo com a tese aqui fixada.

Começando pelo registro histórico da legislação pertinente ao caso, a Medida Provisória 66, de 29/08/2002, convertida na Lei 10.637/2002, introduziu a cobrança não-cumulativa da contribuição ao PIS, nos casos especificados, como se extrai do seguinte trecho da Exposição de Motivos da referida Medida Provisória:

> "2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, 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).
> 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.
> 4. Cumpre esclarecer que qualquer alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, necessariamente, a redistribuição da carga tributária entre setores.

> 5. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.
> 6. Isto posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo.
> 7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.
> 8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.
> 9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.
> 10. Até o final do exercício de 2003, o Poder Executivo deverá submeter, ao Congresso Nacional, proposta estendendo à COFINS o modelo adotado para o PIS/Pasep, tendo em conta a experiência construída a partir do modelo ora proposto".

O art. 3º da Lei 10.637/2002, resultante da conversão da Medida Provisória 66/2002, especificamente em seu inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como **insumo**, na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos seguintes termos:

> "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 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 10.865, de 2004)".

A Instrução Normativa SRF 247, de 21/11/2002, a princípio, assim disciplinou o cálculo dos créditos sobre os valores das aquisições de bens e serviços, utilizados como **insumos** na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para efeito de cobrança não-cumulativa da contribuição ao PIS:

> "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 utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;"

A supracitada Instrução Normativa SRF 247, de 21/11/2002, veio a ser alterada pela Instrução Normativa SRF 358, de 09/09/2003, passando a Secretaria da Receita Federal a conferir a seguinte interpretação ao termo "insumo", previsto no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002:

> "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:
> b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou
> b.2) na prestação de serviços;
> (...)
> § 4º Aplicam-se as disposições:
> I - da alínea 'b.2' do inciso I do *caput* somente para aquisições efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2003;
> (...)
> § 5º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do *caput*, **entende-se como insumos**:
> **I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**
> **a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o**

> **produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;**
> **b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;**
> II - utilizados na prestação de serviços:
> a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
> b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço."

A Medida Provisória 135, de 30/10/2003, convertida na Lei 10.833/2003, estendeu à COFINS a sistemática de cobrança não-cumulativa, nos casos especificados, prevendo o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para a cobrança não-cumulativa da contribuição ao PIS, como se extrai dos seguintes trechos da Exposição de Motivos da aludida Medida Provisória:

> "1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, 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.
> (...)
> DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS
> 2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.
> 2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nesta Medida Provisória às previstas na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.
> 3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, 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 com a cobrança da referida contribuição.

4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.

5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.

6. A contribuição não-cumulativa que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

8. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.

9. Optou-se, então, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, em conceder um crédito presumido calculado mediante setenta por cento da alíquota fixada, aplicada sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, efetuadas pelo setor agro-industrial, atribuindo competência à Secretaria da Receita Federal para estabelecer limites de valor, por espécie de bem ou serviço, para as aquisições realizadas.

10. Em função da complexidade e das peculiaridades da atividade exercida pelas empresas imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos, possibilita-se a estas empresas a utilização de crédito presumido calculado sobre o custo orçado para conclusão do empreendimento, na proporção das receitas auferidas, de acordo com a legislação do imposto de renda.

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata

> a Lei 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.
> 12. A alíquota foi fixada em 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) e incidirá sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitindo-se o aproveitamento de créditos referentes, dentre outros, à aquisição de bens para revenda, bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços e despesas financeiras.
> 13. Define-se, também, que a contribuição será paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subseqüente ao da ocorrência do fato gerador".

Abro um parênteses para registrar que, no Recurso Extraordinário 607.642/RJ, em 29/10/2010, o Plenário do STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão atinente à constitucionalidade da Medida Provisória 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, na parte em que inaugurou a sistemática da não cumulatividade da contribuição para o PIS, incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, com a consequente majoração da alíquota da referida contribuição associada à possibilidade de aproveitamento de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido.

Em 22/02/2017, foi iniciado o julgamento do aludido Recurso Extraordinário, ocasião em que o Relator, Ministro DIAS TOFFOLI, votou pela negativa de seu provimento e pela declaração de constitucionalidade da Lei 10.637/2002, resultante da conversão da Medida Provisória 66/2002, no que foi acompanhado pelos Ministros EDSON FACHIN, ROBERTO BARROSO, ROSA WEBER, LUIZ FUX, RICARDO LEWANDOWSKI e GILMAR MENDES, estando o julgamento suspenso, em razão de pedido de vista formulado pelo Ministro MARCO AURÉLIO.

Voltando ao registro histórico da legislação – depois da conversão das Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003, respectivamente, nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 –, a Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal, conferiu **status** constitucional à coexistência dos regimes cumulativo e não-cumulativo das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, estabelecendo que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais referidas contribuições serão não-cumulativas:

> "§ 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."

Abro outro parênteses para anotar que, em 15/08/2014, no Agravo em Recurso Extraordinário 790.928/PE, o Plenário do STF, por maioria, vencido o Ministro MARCO AURÉLIO, reputou constitucional a questão relativa ao alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à contribuição ao PIS e à Cofins. Na mesma assentada, por maioria, vencidos os Ministros CELSO DE MELLO, MARCO AURÉLIO, TEORI ZAVASCKI e ROSA WEBER, o Plenário daquele Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Posteriormente, por decisão monocrática publicada em 11/09/2014, o Relator Ministro LUIZ FUX deu provimento ao referido Agravo e determinou sua conversão no Recurso Extraordinário 841.979/PE (Tema 756), pendente de julgamento, com parecer do Ministério Público Federal (cópia juntada a fls. 950/974e dos presentes autos) pelo não conhecimento do Recurso ou, caso seja conhecido, pelo seu improvimento.

Tendo em vista o disposto na Lei 10.833/2003, a Secretaria da Receita Federal, adotando a mesma lógica da Instrução Normativa SRF 247/2002, com as alterações promovidas pela Instrução Normativa SRF 358/2003, editou a Instrução Normativa SRF 404, de 12/03/2004, disciplinando, em seu art. 8º, I, **a** e **b**, § 4º, o cálculo dos créditos sobre os valores das aquisições de bens e serviços, utilizados como **insumo** na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, para efeito de cobrança não-cumulativa da COFINS, como se verifica a seguir:

> "Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
> I - das aquisições efetuadas no mês:
> (...)
> b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:
> b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou
> b.2) na prestação de serviços;
> (...)
> § 4º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do *caput*, **entende-se como insumos:**
> **I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**
> **a) 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."

Analisando, primeiramente, a questão em torno da validade do § 5º, I, **a** e **b**, do art. 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, incluído pela Instrução Normativa SRF 358/2003, e do § 4º, I, **a** e **b**, do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, entendo que, particularmente nesse ponto, deve ser reconhecido, desde logo, que assiste razão à parte recorrente.

Quanto a essa questão, os Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e REGINA HELENA COSTA – embora discordando da adoção, pelo Relator, para os fins do presente processo, do conceito abrangente de insumo, previsto na legislação do IRPJ –, concordaram com o Relator, o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, que concluiu no sentido de que a regulamentação infralegal levada a efeito pelo Poder Executivo, por meio das aludidas Instruções Normativas da SRF, ainda se prende à anterior confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/Cofins. Nesse proceder, a interpretação fazendária desvirtua o propósito da não-cumulatividade, afastando-se do comando legal que supostamente estaria a disciplinar. A interpretação restritiva do conceito de insumo, além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de concepção equivocada do art. 111 do CTN. Nesse sentido é o parecer do Professor HUGO DE BRITO MACHADO, para quem o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva. Assim, como conclui o Ministro Relator, a interpretação restritiva, proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

Acompanho os Ministros NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, MAURO CAMPBELL MARQUES e REGINA HELENA COSTA, nesse ponto, pedindo vênia para divergir dos Ministros OG FERNANDES e BENEDITO GONÇALVES, que, por sua vez, na mesma linha do parecer do Ministério Público Federal, consideram que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos, previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES destacam-se os seguintes excertos, que considero suficientes para justificar porque são ilegais o § 5º, I, **a** e **b**, do art. 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, na redação dada pela Instrução Normativa SRF 358/2003, e o § 4º, I, **a** e **b**, do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, demonstrando as razões para não aplicar, para os fins do presente processo, o conceito restritivo de insumo, previsto na legislação do IPI:

> "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 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.**
> **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 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, 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 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 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. (...)**

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. (...)

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 aufiram 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.**

(...)

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas 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 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas**

> **das 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 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 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**".

Como esclarecido pela Ministra REGINA HELENA COSTA, a sistemática da não-cumulatividade, no texto original da Constituição de 1988, veio expressamente contemplada apenas para dois impostos: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I). No entanto, com o advento da Emenda Constitucional 42, de 2003, que acrescentou o § 12 ao art. 195 da Constituição da República, estabeleceu-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento serão não cumulativas. Constitucionalizou-se, desse modo, a regra da não-cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições sociais em questão, em relação às quais, porém, a não-cumulatividade tem contornos distintos daqueles previstos para os dois referidos impostos. Com efeito, cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita ou o faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinado produto ou mercadoria, a técnica de não-cumulatividade a ser observada é a de "base sobre base". Ocorre que o regramento estampado nas Instruções Normativas SRF 247, de 2002, e 404, de 2004, traduz o conceito de insumo inerente ao sistema de não-cumulatividade próprio do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Desse modo, exsurge claro o descompasso existente entre o sistema de não-cumulatividade, estabelecido para as contribuições em questão – cuja base de

cálculo é a receita bruta ou o faturamento –, e a disciplina de creditamento, instituída administrativamente, pelas aludidas Instruções Normativas, inspirada na disciplina do IPI.

Com efeito, quando os arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 exemplificam, citando "inclusive **lubrificantes e combustíveis**" utilizados como **insumo** na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, podem ter o seu custo usado para fins de dedução de créditos da base de cálculo da contribuição ao PIS e da CONFINS, na sistemática não cumulativa, resta demonstrado que o conceito de insumo, das aludidas Leis, não é o restritivo, previsto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, ou seja, de bem que sofra alteração ou perda de propriedade física ou química, em face da **ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**. Os lubrificantes e combustíveis, utilizados no processo produtivo, **nem sempre** são **diretamente** empregados no produto final, como exigem as aludidas Instruções Normativas do SRF. Eles serão, nessa hipótese, apenas **essenciais** ao processo produtivo – pois sem eles o maquinário para –, sendo possível, pois, em tal situação, o seu emprego **indireto** no processo produtivo, **sem** contato **direto** com o produto final.

Isso demonstra, a meu ver, que as impugnadas Instruções Normativas da SRF extrapolaram os limites dos arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que pretenderam regulamentar.

Por todas as razões apontadas no presente voto, reconheço como ilegais as restrições ao conceito de insumo, previstas no § 5º, I, **a** e **b**, do art. 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, na redação dada pela Instrução Normativa SRF 358/2003, e no § 4º, I, **a** e **b**, do art. 8º da Instrução Normativa SRF 404/2004, por contrariarem os arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003.

Reconhecida a invalidade das supracitadas disposições das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, impõe-se a delimitação do conceito de insumo, para efeito dos arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003.

Consoante demonstrado pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, o conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS/Cofins, não se identifica com o conceito adotado na legislação do IPI, visto que excessivamente restritivo (conforme excertos do voto-vogal reproduzidos acima), assim como não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais", utilizados na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), porquanto demasiadamente elastecidos.

O Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, em seu voto-vogal, bem explica a impossibilidade de utilização exclusiva da legislação do IRPJ, na busca do conceito de "insumos", para efeito de cobrança não cumulativa da contribuição ao PIS e à COFINS:

> "(...) **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 9.363/96.

Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente 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 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 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 cosumidor (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 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):
I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.
Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-lei 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).
Quebras e Perdas
Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei 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 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 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 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 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 66 (Antonio S. Poloni, *in* '*Comentários sobre a Medida Provisória 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 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 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".

De fato, é a partir da interpretação das próprias Leis que regem as contribuições ao PIS/Cofins que se extrai o conceito de "insumo", para efeito de creditamento, na sistemática de cobrança não-cumulativa.

Diante da observação dos Ministros OG FERNANDES e MAURO CAMPBELL MARQUES de que o conceito de "insumo", previsto no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é um **conceito jurídico indeterminado**, convém citar a obra de EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNANDÉZ, no sentido de que, na estrutura de todo conceito jurídico indeterminado, identificam-se: i) um núcleo fixo ou zona de certeza, configurado por dados prévios e seguros; ii) uma zona intermediária ou de incerteza, ou "halo do conceito", mais ou menos precisa; e, finalmente, iii) uma zona de "certeza negativa", também segura quanto à exclusão do conceito. A dificuldade de se precisar a solução justa se concentra na zona de imprecisão ou "halo conceitual", mas desaparece nas zonas de certeza, positiva ou negativa (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo & FERNANDÉZ, Tomás-Ramón – "Curso de Direito Administrativo", Trad. Arnaldo Setti, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990).

Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de "insumo", para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 **trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.** Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, § 2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, § 3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.

Discorrendo acerca do conceito de "insumo" e apontando critérios extraídos da própria legislação do PIS/COFINS, para a solução dos casos situados na zona cinzenta ou de imprecisão, MARCO AURÉLIO GRECO explica que "o sentido do termo 'insumo' está diretamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se insere. Não apenas o contexto imediato da frase em que aparece (inciso II), mas principalmente o contexto mediato da não-cumulatividade das contribuições que é definido pelo seu pressuposto de fato (receita/faturamento)". Acrescenta que insumo é conceito relacional, pois "o termo 'insumo'

não indica uma substância em si (material, química, física etc.). Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo ('X') e algo ('Y') perante o que 'X' assim deve ser visto. É a maneira ou o modo de utilização do bem ou do serviço que determina a incidência da norma". Segundo esse doutrinador, "o critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) **e o grau de relevância** que apresenta para ela. **Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade**, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, **e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido**" ("Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS". **In** Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 6, n. 34, jul/ago. 2008. págs. 9-30, Belo Horizonte: Fórum).

Quanto aos critérios para a delimitação do conceito de insumo, para efeito de cobrança não cumulativa do PIS/COFINS, embora os Ministros NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO e MAURO CAMPBELL MARQUES tenham realinhado seus votos ao do voto-vista da Ministra REGINA HELENA COSTA, procedo à comparação dos seguintes trechos dos votos de Suas Excelências, os Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e REGINA HELENA COSTA:

> **Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES:**
>
> "Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de 'insumos' para efeito do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei 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.

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 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 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 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".

Ministra REGINA HELENA COSTA:

"É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:**

i) **orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004**;

ii) **orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques** e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ('teste de subtração'), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade** e da **pertinência**. **Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**; e

iii) **orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.**

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, **a relevância**, considerada como critério definidor de insumo, **é identificável no item cuja finalidade**, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, **seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (*v.g.*, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (*v.g.*, **equipamento de proteção individual - EPI**), **distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.**

Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência**".

É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da **relevância** revela-se mais abrangente e apropriado do que o da **pertinência**, pois **a relevância**, considerada como critério definidor de insumo, **é identificável no item cuja finalidade**, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção**, **seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (**v.g.**, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (**v.g.**, **equipamento de proteção individual - EPI**), **distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço**.

Como demonstra a Ministra REGINA HELENA COSTA, o próprio CARF tem utilizado os critérios da **essencialidade** e da **relevância** para a formação do conceito de insumo, no particular, e afastamento do parâmetro do crédito físico do IPI.

Há precedentes do STJ adotando o critério da **essencialidade** (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 29/06/2015, entendendo ilegais as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, vencido o Ministro HERMAN BENJAMIN; AgRg no REsp 1.281.990/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 08/08/2014, embora conclua por negar a pretensão do contribuinte, no caso; AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 18/09/2013, embora conclua por negar a pretensão do contribuinte).

A jurisprudência do STJ tem oscilado, quanto à matéria discutida no presente processo. Na Primeira Turma, no REsp 1.020.991/RS (Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, DJe de 14/05/2013, vencido o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO) e no REsp 1.128.018/RS (Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, DJe de 04/12/2013, vencido o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO), adotou-se o conceito mais restritivo do insumo das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, consideradas legítimas. Na Segunda Turma, há precedentes em dois sentidos (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 29/06/2015, vencido o Ministro HERMAN BENJAMIN, considerando ilegais as aludidas Instruções Normativas; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 18/06/2014; AgRg no REsp 1.442.378/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 05/08/2015, em ambos os julgamentos considerando-se legítimas as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004).

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me – pedindo vênia aos que pensam em contrário – da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.

Esclareço – como o fez a Ministra REGINA HELENA COSTA – que, em se tratando, no caso, de Mandado de Segurança, aspectos probatórios que ultrapassem os

estreitos limites do **writ** deverão ser apreciados na via ordinária.

Ante todo o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial, e, nessa parte – pedindo vênia aos Ministros OG FERNANDES e BENEDITO GONÇALVES –, acompanho o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA e os votos realinhados dos Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, para dar-lhe parcial provimento, para determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que, observados os critérios da essencialidade ou da relevância, seja analisada, em cotejo com o objeto social da empresa e à vista da prova documental produzida nestes autos de Mandado de Segurança, a possibilidade de creditamento dos dispêndios mencionados na petição inicial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

ADITAMENTO AO VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Em voto proferido no presente processo, fiz registrar que:

> **Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, **materiais de proteção de EPI**, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.
>
> Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza, penso que é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque **o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) *"**a aquisição de 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***" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) *"**a aquisição de 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*" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) ***"a aquisição de 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*" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos.

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para

registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "*DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem"*. Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2010/0209115-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.221.170 / PR**

Número Origem: 200970050014577

PAUTA: 22/11/2017 JULGADO: 22/02/2018

Relator
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	ANHAMBI ALIMENTOS LTDA
ADVOGADOS	:	FERNANDA DONNABELLA CAMANO DE SOUZA - SP133350 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR000000O
INTERES.	:	ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"
ADVOGADOS	:	GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766
ADVOGADA	:	VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917
SOC. de ADV.	:	MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, após o realinhamento feito, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o acórdão. Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina."

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.