

PESQUISA DESENVOLVIDA NO ÂMBITO
DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FGV DIREITO SP
Coordenação Geral: Breno Vasconcelos, Daniel Santiago,
Eurico M. D. de Santi, Karem Dias e Susy G. Hoffmann

**REPERTÓRIO ANALÍTICO
DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF
(2000 a 2015)**



TEMA 18

PIS e COFINS – Conceito de Insumos

COORDENAÇÃO DO TEMA

Natanael Martins¹

COMISSÃO DOS PESQUISADORES AD HOC

Breno Ferreira Martins Vasconcelos², Daniel Santiago³

Gilberto de Castro Moreira Jr.⁴, Maurício Faro⁵ e Raquel Minatel⁶

REVISÃO, EDITORAÇÃO, INSERÇÃO DE TABELAS E CONCLUSÕES PRELIMINARES

(Versão sujeita à aprovação da Coordenação do Tema/Comissão)

Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Eurico M. D. de Santi e Susy Gomes Hoffmann

¹ Graduação na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Autor de pareceres e artigos publicado em livros e revistas especializada na área tributária. Sócio de Martins, Franco e Teixeira Advocacia Tributária. Ex-Conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

² Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. LL.M em Direito Tributário pela Università degli Studi di Bologna, da Itália. Professor no curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Ex-Conselheiro titular da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Advogado.

³ Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor no curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Advogado.

⁴ Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Tributário. Ex-Conselheiro da 3ª. Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Árbitro da Câmara de Mediação e Arbitragem das Eurocâmaras (CAE). Membro das Comissões de Direito Tributário e Contencioso Tributário da OAB/SP. Membro do Comitê Científico da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Membro da International Association of Tax Judges – IATJ. Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP). Autor do livro “Bitributação Internacional e Elementos de Conexão”. Coordenador e autor dos livros “Direito Tributário Internacional” e “PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF” (vols. 1, 2 e 3). Advogado em São Paulo.

⁵ Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho. Professor de Pós-Graduação da PUC-RJ e FGV/RJ. Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/RJ. Ex-Conselheiro Titular da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

⁶ Especialista em Direito Tributário e em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas. Ex-conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda. Advogada.

Sumário

1. INTRODUÇÃO E CONTEXTO DA PESQUISA
2. ANÁLISE DO PRIMEIRO GRUPO, APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IPI: VISÃO MAIS RESTRITIVA DO CONCEITO DE INSUMO, ATRELADA AO CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS Nº 247/2002, 358/2003 E 404/2004
3. ANÁLISE DO SEGUNDO GRUPO, APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: VISÃO MAIS AMPLA DO CONCEITO DE INSUMO, RELACIONADA ÀS NOÇÕES DE CUSTOS E DESPESAS (ARTIGO 299 DO RIR - ENTENDIDO COMO QUALQUER DESPESA RELACIONADA À ATIVIDADE DA PESSOA JURÍDICA)
4. ANÁLISE DO TERCEIRO GRUPO, APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: VISÃO MAIS AMPLA DO CONCEITO DE INSUMO, RELACIONADA AO CONCEITO CONTÁBIL DE CUSTO POR ABSORÇÃO
5. ANÁLISE DO QUARTO GRUPO, VISÃO INTERMEDIÁRIA (OU PRÓPRIA DO PIS/COFINS), CONSTRUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO CARF: IMPRESCINDIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DO INSUMO PARA A ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE
6. ANÁLISE DOS REITERADOS JULGAMENTOS NA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. ESTABILIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA, ATÉ MARÇO DE 2015, PARA A ADOÇÃO DO CONCEITO DE IMPRESCINDIBILIDADE DO INSUMO
7. INSUMOS DOS INSUMOS/CREDITAMENTO POR SETOR
8. CONCLUSÕES PRELIMINARES DA PESQUISA: AGORA, ABERTA AO DEBATE, AO CONTROLE SOCIAL E AOS STAKEHOLDERS DO CARF: ADVOGADOS, CONSELHEIROS, PGFN, RECEITA FEDERAL, ACADEMIA E CONTRIBUINTE

1. INTRODUÇÃO E CONTEXTO DA PESQUISA

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS e possibilitaram que o contribuinte aproveitasse créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda⁷.

Dado que o termo “insumos” não foi conceituado na legislação inaugural, a Receita Federal editou as Instruções Normativas nº 247/2002 (posteriormente alterada pela IN 358/2003) e 404/2004, assim definindo o termo:

- (i) 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 de fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
- (ii) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto e, ou, na prestação de serviço.

A construção normativa do conceito de insumos não se mostrou unívoca na comunidade jurídica e desenvolveu-se, especialmente, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No CARF, identificamos intenso debate sobre a experiência do direito no sentido de se construir um conceito jurisprudencial adequado para nortear as decisões administrativas em matéria de “insumos” do PIS/COFINS. Análise das decisões do CARF revela movimento pendular de alternativas de soluções informadas pela sistemática aplicada a outros tributos: (i) ora traçando-se um paralelo com a não cumulatividade do IPI e ICMS, (ii) ora com a forma de apuração do IRPJ; (iii) para, nos julgados recentes (considerando os julgados relativos aos anos de 2012, 2013, 2014 e início de 2015), se estabilizar em situação intermediária, encontrando um ponto equidistante das posições anteriores (i) e (ii).

O tema do PIS/COFINS INSUMOS é um dos mais recorrentes no âmbito da 3a. Seção do CARF, sendo objeto de muitos julgados e de muita discussão. Para a elaboração deste relatório, entendemos que seria impossível fazer pesquisa exaustiva de todos os acórdãos resultantes de julgamentos ocorridos desde a edição da lei até março de 2015. Na pesquisa ao sítio do CARF feita no início dos trabalhos, ao indicarmos - sempre para o período entre janeiro de 2003 a dezembro de 2015, as palavras chave “insumo\$” e “pis” e “cofins” o resultado indicava 1.555 acórdãos. Com a indicação dos termos “insumo\$” e “cofins”, o resultado indicava 1.892 acórdãos; e, com a indicação dos termos “insumo\$ e PIS” o resultado indicava 2.017 acórdãos.

⁷ “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.”

Portanto, optou-se por metodologia de pesquisa não exaustiva que apresentasse os principais julgados sobre o tema: sejam os da CSRF, sejam outros que se tornaram relevantes e paradigmáticos: nosso principal objetivo foi revelar a voz do CARF.

A pesquisa registrou as principais tendências de julgamento do tema:

- (i) o PRIMEIRO GRUPO que indica os julgados que trouxeram o conceito de insumo próximo ao conceito trazido pela legislação do IPI, nos moldes dos determinados pelas IN da Receita Federal sobre o assunto;
- (ii) o SEGUNDO GRUPO com um número restrito de acórdãos que conceituou o termo “insumos” trazendo uma proximidade com a legislação do IPRJ;
- (iii) o TERCEIRO GRUPO, também com um número pequeno de acórdãos que, seguindo a linha da aplicação da legislação do IRPJ, aproximaram o conceito de insumo ao conceito contábil de “custo de absorção”;
- (iv) e, o QUARTO GRUPO, que é aquele que traz os acórdãos que indicavam, sem sombra de dúvida, a tendência jurisprudencial do CARF, que entendia que o conceito de insumos, para fins de crédito para o PIS e para a COFINS deveria considerar a relação entre o insumo (bem ou serviço) e a sua relação de essencialidade com a atividade desenvolvida pelo contribuinte que tomava o crédito.

Enfim, a nossa leitura da Pesquisa realizada, que, agora, abrimos a público para debate e controle social dos resultados, verificou que, desde 2012, todas as turmas julgadoras da 3ª. Seção do CARF e a 3ª Turma da CSRF vêm sinalizando o entendimento segundo o qual o conceito de insumos, para fins de crédito para o PIS e para a COFINS, deve considerar a relação entre o insumo (bem ou serviço) e a sua essencialidade com a atividade desenvolvida pelo contribuinte (conforme, “quarto grupo” acima citado), restando discussões concretas paralelas sobre se determinado insumo tinha ou não relação com o produto/serviço, numa análise que remete a cada caso concreto.

2. ANÁLISE DO PRIMEIRO GRUPO, APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IPI: VISÃO MAIS RESTRITIVA DO CONCEITO DE INSUMO, ATRELADA AO CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS Nº 247/2002, 358/2003 E 404/2004

Acórdão nº	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
203-12.450	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-jul-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.449	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.451	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.452	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.469	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI

203-12.470	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
203-12.471	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
203-12.472	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
203-12.473	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
202-19.126	H KUNTZLER & CIA. LTDA.	2-jul-08	2ª C / 2ª CC	Gustavo Kelly Alencar (Relator - C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Domingos de Sá Filho (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopes (C)	IPI
				Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	IPI
				Maria Cristina Roza da Costa (F)	IPI
				Nadja Rodrigues Romero (F)	IPI
				Antonio Zomer (F)	IPI
202-19.127	H KUNTZLER & CIA. LTDA.	2-jul-08	2ª C / 2ª CC	Gustavo Kelly Alencar (Relator - C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Domingos de Sá Filho (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopes (C)	IPI
				Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	IPI
				Maria Cristina Roza da Costa (F)	IPI
				Nadja Rodrigues Romero (F)	IPI
				Antonio Zomer (F)	IPI
2101-00.057	ELEVA ALIMENTOS S/A	6-mai-09	1ª TO / 1ª C / 2ª Seção	Gustavo Kelly Alencar (C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (Redator designado - C)	IPI
				Domingos de Sá Filho (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopes (C)	IPI
				Caio Marcos Cândido (Presidente - F)	IPI
				Antonio Carlos Atulim (F)	IPI
				Maria Cristina Roza da Costa (Relatora - F)	IPI
Antonio Zomer (F)	IPI				

3301-00.423	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.424	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.426	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.427	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.428	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.415	BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Maria Teresa Martínez López (C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
3301-00.656	CELULOSE NIPO BRASILEIRA S A CENIBRA	26-ago-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Maria Teresa Martínez López (C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
3801-00.547	BOISE E CASCADE DO BRASIL LTDA. (ATUAL ARACRUZ RIOGRANDENSE LTDA)	30-set-10	1ª TE / 3ª Seção	Andréa Medrado Darzé (C)	IPI
				Rodrigo Pereira de Mello (C)	IPI
				Magda Cotta Cardozo (Presidente - F)	IPI
				Flavio de Castro Pontes (F)	IPI
				José Luiz Bordignon (Relator - F)	IPI
				Conselheiro indeterminado	Não identificado
3102-00.861	CIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO – KOBRASCO	10-dez-10	2ª TO / 1ª C / 3ª Seção	Beatriz Veríssimo de Sena (C)	IPI
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Nanci Gama (C)	Não identificado
				Luis Marcelo Guerra de Castro (Presidente - F)	IPI
				Ricardo Paulo Rosa (Relator - F)	IPI
				José Fernandes do Nascimento (F)	IPI

O universo dos casos analisados está representado na tabela acima. Em razão da grande quantidade de julgados existente, a amostra de acórdãos que será analisada não é exaustiva, mas pretende representar adequadamente a evolução histórica dos acórdãos que adotaram a visão mais restritiva do conceito de insumos.

Utilizamos dois critérios de pesquisa distintos, buscando abranger o maior número de acórdãos possível: no primeiro critério de pesquisa⁸, utilizamos as palavras-chave “conceito”, “insumo”, “créditos” e “cofins”; no segundo⁹, adotamos apenas o termo “IN 247”. Em ambas as pesquisas, a busca abrangeu o período de dezembro de 2002¹⁰ a dezembro de 2011¹¹.

A análise dos 21¹² acórdãos resultantes das pesquisas acima, proferidos pelo extinto Conselho de Contribuintes e pelo atual CARF, verificou que esta primeira fase teve início em 2006¹³ e durou até o 2010.

Os julgamentos nesse período foram desfavoráveis aos contribuintes e os resultados eram obtidos pela maioria de votos ou por unanimidade. Não foi registrada declaração de voto em nenhum dos 21 acórdãos analisados.

Para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, todos os acórdãos desse período aplicaram o conceito de insumos próprio da legislação do IPI e descrito pelo Parecer Normativo CST nº 65/1979. Esse conceito foi também apropriado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 (posteriormente alterada pela IN SRF nº 358/2003) e 404/2004, que dispõem sobre a apuração dessas contribuições. Nesse sentido, expressiva parte desses acórdãos se restringiu a fundamentar a glosa dos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS na existência dos referidos dispositivos infralegais. A título exemplificativo dessa fundamentação, mencionamos os Acórdãos nº 202-19.126¹⁴ e 3301-00.423¹⁵.

⁸ Pesquisa realizada em 30/11/2015.

⁹ Pesquisa realizada em 27/11/2015.

¹⁰ Data em que a Lei nº 10.637/2002 foi publicada.

¹¹ Data em que o Acórdão nº 9303-01.740 foi proferido pela 3ª Turma da CSRF, no qual o conceito de insumos adotado pela Câmara Superior foi mais abrangente que o normatizado pelas Instruções Normativas editadas pela RFB.

¹² Acórdãos nº 203-12.449, em sessão de 17/10/2007; 203-12.449, em sessão de 17/10/2007; 203-12.450, em sessão de 17/07/2007; 203-12.451, em sessão de 17/10/2007; 203-12.452, em sessão de 17/10/2007; 203.12-469, em sessão de 17/10/2007; 203-12.470, em sessão de 17/10/2007; 203-12.471, em sessão de 17/10/2007; 203-12.472, em sessão de 17/10/2007; 203-12.473, em sessão de 17/10/2007; 202-19.126, em sessão de 02/07/2008; 202-19.127, 3ª Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, em sessão de 17/10/2007; 2101-00.057, em sessão de 06/05/2009; 3102-00.861, em sessão de 10/12/2010; 3301-00.415, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.423, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.424, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.426, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.427, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.428, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.656, em sessão de 26/08/2010; e 3801-00.547, em sessão de 30/09/2010.

¹³ Ano em que os primeiros recursos voluntários sobre o tema foram apreciados pelo Conselho.

¹⁴ Trecho do voto: “(...) No caso, pela relação de fl. 78/79, absolutamente nenhuma ligação as mesmas têm com a produção, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo, que advém do IPI. O Parecer Normativo CST n. 65/79, aclarando o alcance do Regulamento do IPI, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas também darão margem ao creditamento para efeitos de IPI, por enquadrarem-se no conceito de insumos.” (Conselheiro Relator Gustavo Kelly Alencar, acórdão publicado em 02/07/2008)

¹⁵ Trecho do voto: “(...) Quanto às demais exclusões, o cerne da questão decorre de divergência da conceituação de ‘insumo’, pois, entende a recorrente que o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e serviços cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final. Todavia, ao normatizar o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, a IN 404, art. 8º, inciso I, ‘b’ e ‘b.1’ c/c §4º, inciso I, ‘b’, entende como insumos utilizados na fabricação

No Acórdão nº 203-12.449¹⁶, relatado pelo conselheiro Antonio Bezerra Neto, a Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, além de fundamentar a interpretação restritiva nos textos infralegais, explorou as seguintes razões jurídicas para que as regras sobre a não-cumulatividade da Contribuição ao PIS¹⁷ fossem interpretadas à luz daquelas existentes no sistema jurídico antes da edição das Leis nº 10.637/2002, quais sejam, relativas ao IPI e ao ICMS:

i) não há relação entre a não-cumulatividade e a regra-matriz de incidência da Contribuição ao PIS, pois o aproveitamento dos créditos ocorre em momento posterior à identificação dos débitos tributários. Em razão de a não-cumulatividade dessas contribuições estar baseada no método subtrativo indireto (também conhecido como base contra base), em que os créditos são calculados de acordo com base determinada em lei e descontados dos valores resultantes da base de débito também determinada em lei, a apuração dos créditos está desvinculada da materialidade desses tributos, qual seja, o faturamento. Assim, a não-cumulatividade dessa contribuição, por não guardar relação com seu padrão de incidência, é um “conceito estipulativo”, isto é, cabe ao legislador ordinário definir as condições para que o contribuinte aproveite esse regime.

Como é dado ao legislador ordinário instituir a Contribuição ao PIS no regime cumulativo (regra geral), está também ao seu alcance, ao criar um regime especial não-cumulativo (chamado pelo relator de “benefício fiscal disfarçado”), impor condições ao reconhecimento dos créditos.

ii) o conceito de insumos por não ser próprio das contribuições sociais, deve ser interpretado à luz do campo específico em que foi gerado e, por isso, necessário investigá-lo à luz da legislação do IPI, consagrando-se a conclusão alcançada pelo Parecer Normativo nº CST 65/79: “geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.

Em resumo, a análise desse grupo “APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IPI: VISÃO MAIS RESTRICTIVA DO CONCEITO DE INSUMO, ATRELADA AO CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO” verificou que:

- (i) a tese sobre a interpretação do conceito de insumos do PIS/COFINS iniciou o debate com a edição do PIS/COFINS não cumulativo em 2002/2006; em 2007, a primeira voz do CARF foi no sentido de adotar a tese restritiva da legislação do IPI, inaugurada como tese dominante na 3ª C do 2º CC, na 1ª TO da 3ª C da 3ª Seção; na 2ª C, 2º CC; na 1ª TO da 3ª C da 3ª Seção; 1ª TE, 3ª Seção e na 2ª TO, 1ª C, 3ª Seção;

ou produção de bens destinados à venda, os bens ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.” (Conselheiro Relator Maurício Taveira e Silva, publicado em 03/02/2010)

¹⁶ Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto, acórdão publicado em 17/10/2007.

¹⁷ A autuação fiscal estava restrita à Contribuição ao PIS, mas o raciocínio é inteiramente aplicável à COFINS.

- (ii) não há nenhum acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que tenha adotado o entendimento restritivo de acordo com a legislação do IPI;
- (iii) a pesquisa afere que, após dezembro de 2010¹⁸ e até os julgamentos realizados em março de 2015, não houve nenhum outro julgado fundamentado nos argumentos restritivos da legislação do IPI.

Texto e Pesquisa em DISCUSSÃO

¹⁸ Acórdão nº 3102-00.861, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

3. ANÁLISE DO SEGUNDO GRUPO, APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: VISÃO MAIS AMPLA DO CONCEITO DE INSUMO, RELACIONADA ÀS NOÇÕES DE CUSTOS E DESPESAS (ARTIGO 299 DO RIR - ENTENDIDO COMO QUALQUER DESPESA RELACIONADA À ATIVIDADE DA PESSOA JURÍDICA)

Acórdão nº	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
203-13.045	TRANSZERO TRANSPORTADORA DE VEÍCULOS LTDA.	2-jul-08	3ª Câmara / 2º Conselho	Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator - C)	IRPJ
				Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	IRPJ
				Fernando Marques Cleto Duarte (C)	IRPJ
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	Não identificado
				Odassi Guerzoni Filho (F)	Não identificado
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IRPJ
				Gilson Macedo Rosenburg Filho (F)	IRPJ
201-81.737	DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL	5-fev-09	1ª Câmara / 2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Intermediário
				Walber José da Silva (Relator)	Intermediário
				Maurício Taveira e Silva	Intermediário
				José Antonio Francisco	Intermediário
				Alexandre Gomes (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Fernando Luiz da Gama Lobo D~Eca (C)	Intermediário
				Gileno Gurjao Barreto (C)	Intermediário
3202-00.225	MÓVEIS PONZANI LTDA.	8-dez-10	2ª Câmara / 2ª Turma	Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
3202-00.226	MÓVEIS PONZANI LTDA.	8-dez-10	2ª Câmara / 2ª Turma	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ

3202-00.233	MÓVEIS PONZANI LTDA	8-dez-10	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (Presidente - F)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (F)	Não identificado
				Maria Regina Godinho de Carvalho (F)	IRPJ
3202-00.240	MÓVEIS PONZANI LTDA	9-dez-10	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (Presidente - F)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (F)	Não identificado
				Maria Regina Godinho de Carvalho (F)	IRPJ
3202-000.423	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ
3202-000.424	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ
3202-000.425	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ
3202-000.426	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ

Dentro do que chamamos SEGUNDO GRUPO, identificamos os acórdãos acima relacionados como exemplares da interpretação de “insumo”, para efeitos de apuração de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS, todos os custos de produção ou de prestação de serviços, nos termos previstos no art. 290 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, e as despesas operacionais, conforme disposto no art. 299 do mencionado RIR/99.

Os acórdãos que adotaram esse entendimento foram proferidos entre 2008 e janeiro de 2012¹⁹. A base empírica desta pesquisa contempla as seguintes acima citadas.

A linha adotada nesses acórdãos confronta a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal, externada nas Instruções Normativas mencionadas no tópico anterior, que aplicavam o conceito de insumos previsto na legislação do IPI.

A tese dos insumos ligada à legislação do IRPJ surgiu como reação à tese do IPI, numa espécie de movimento pendular, de certo modo como o extremo oposto à interpretação adotada nas Instruções Normativas restritivas que adotavam a legislação do IPI. Assim, a partir do ano de 2008 até o ano de 2010, foram proferidas decisões ampliando significativamente a gama de dispêndios (insumos) sobre os quais poderiam ser apropriados créditos, aplicando conceitos previstos na legislação do Imposto sobre a Renda. Assim, por exemplo, todos os custos e despesas operacionais ensejariam direito a crédito.

Um dos principais fundamentos mencionados nos acórdãos que adotaram essa linha é o fato de as contribuições incidirem sobre a totalidade das receitas. Assim, para guardar coerência com o critério material das contribuições (“receitas”), deveria ser assegurada a apropriação de créditos de todos os dispêndios que contribuíssem com sua formação, afastando-se a aplicação restritiva do conceito pertinente ao IPI.

Aproximando o conceito de insumo aos conceitos de custo e despesa operacional, uma das primeiras decisões proferidas, em 2008, foi o Acórdão nº 203-13.045, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda²⁰, em que restou reconhecido o direito à apropriação de créditos da Contribuição ao PIS/COFINS sobre as despesas com seguro a uma prestadora de serviços de transporte.

Em 2009, de modo mais enfático, o Acórdão nº 204-03.441, proferido pela 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho²¹, concluiu “que o conceito de insumos, em relação ao PIS e à Cofins, abrange na sua cadeia comportamental, custos e despesas”, esclarecendo que o “disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas vem estabelecido nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda” e ressaltando “que existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e Cofins não-cumulativos, como devidamente aduzem os §§7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03”. E arrematando no sentido de que, “sob minha ótica, o termo ‘insumos’ dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos”.

No mesmo ano de 2009, ainda que de modo indireto, sem que tenha sido efetivamente encampado de forma explícita e geral o entendimento de que o conceito de insumos PIS/COFINS deva ser “importado” da legislação pertinente ao Imposto sobre

¹⁹ Importante destacar que os julgados relativos ao período de janeiro de 2012, são os referentes aos Embargos de Declaração que foram opostos em razão dos Acórdãos citados proferidos em dezembro de 2010.

²⁰ O voto que prevaleceu em relação ao conceito de insumos foi o do próprio relator.

²¹ O voto que prevaleceu em relação ao conceito de insumos foi o do próprio relator.

a Renda, o Acórdão nº 201-81.737, proferido pela 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro Walber José da Silva, reconhece o direito ao crédito sobre os custos com tratamento de água utilizada durante o processo de produção (lavagem e congelamento das aves, por uma indústria alimentícia), mas deva ser glosado o crédito apropriado sobre as despesas com o tratamento de efluentes.

Em 2010, foram proferidos os Acórdãos nº 3202-00.225, 3202-00.226, 3202-00.233, 3202-00.240, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior, aplicando de modo bastante contundente o conceito de “insumos” extraído da legislação do Imposto sobre a Renda. Para o relator, “(...) devem dar créditos os custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas”, concluindo que “a linha mestra da interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei.”

O tema passou a ser objeto de discussão em diversos outros acórdãos proferidos posteriormente, bem como nas decisões proferidas pela 3ª Turma da CSRF²², que afastaram a importação integral dos conceitos aplicáveis ao IPI e ao Imposto sobre a Renda, reconhecendo a necessidade de criação de um conceito específico de insumos para efeitos de apropriação de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, o que será abordado detalhadamente nos tópicos seguintes.

Por fim, ressaltamos que esse fundamento de aproximação do conceito de insumos entre a legislação da Contribuição ao PIS e COFINS e do IRPJ, após o ano de 2012, deixou de ser utilizado pelos conselheiros do CARF

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

(i) a tese que defendeu que o conceito de insumos previsto na legislação do PIS e da COFINS deveria abranger todos os custos e despesas incorridos na cadeia de produção do bem ou serviço, e que a delimitação de custos e despesas deve ser dada pela legislação do IRPJ, foi aceita em poucos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF;

(ii) não há nenhum acórdão da CSRF que tenha aplicado o conceito de insumos com aproximação à legislação do IRPJ;

(iii) a pesquisa aferiu que após os julgamentos de Embargos de Declaração sobre os processos da 2ª. turma da 2ª. Câmara, ocorridos em janeiro de 2012, que confirmaram o acórdão original, não houve nenhum outro julgado do CARF que tivesse aplicado esta corrente de aproximação do conceito de insumos a toda despesa e todo o custo de acordo com a legislação do IRPJ.

²² Nesse sentido, destaque-se o Acórdão nº 9303-01.035, de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que expressamente afastou a aplicação da legislação do IPI. No mesmo sentido, os Acórdãos nº: (i) 9303-003.079, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, que se utilizou de interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003); e (ii) 9303-01.740, de relatoria da Conselheira Nanci Gama, com declaração de voto dos conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Susy Gomes Hoffmann, que entenderam inaplicável a legislação do IPI, mas também refutou importar os conceitos da legislação do Imposto sobre a Renda.

4. ANÁLISE DO TERCEIRO GRUPO, APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA: VISÃO MAIS AMPLA DO CONCEITO DE INSUMO, RELACIONADA AO CONCEITO CONTÁBIL DE CUSTO POR ABSORÇÃO

Acórdão nº	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
203-12.448	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente / Relator - F)	IPI
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
203-12.473	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Odassi Guerzoni Filho (F)	IPI
				Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
204-03.441	INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.	5-set-08	4ª Câmara / 2º Conselho	Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (Relator - C)	IRPJ
				Ali Zarik Junior (C)	Intermediária
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediária
				Henrique Pinheiro Torres (C)	Intermediária
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediária
3202-00.226	MOVEIS PONZANI LTDA.	8-dez-10	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Silvia de Brito Oliveira (F)	Intermediária
				Nayra Bastos Manatta (F)	Intermediária
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (Presidente - F)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
3302-001.168	AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA	11-ago-11	2ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Maria Regina Godinho de Carvalho (F)	IRPJ
				Jose Luiz Novo Rossari (F)	VNI
				Fabiola Cassiano Keramidas	IRPJ
				José Antonio Francisco (F)	Intermediário
				Alexandre Gomes (Relator)	IRPJ
				Walber José da Silva (Presidente - F)	Intermediário
				Alan Fialho Gandra	Intermediário
Leonardo Mussi (C)	IRPJ				

3401-002.341	USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL	25-jul-13	1ª TO / 4ª C / 3ª Seção	Jean Cleuter (C)	Intermediário
				Angela Sartori (Relator - C)	Intermediário
				Fernando Marques Cleto Duarte (C)	Intermediário
				Julio Cesar Alves Ramos (Presidente - F)	VNI
				Fenelon Moscozo de Almeida (F)	VNI
				Robson José Bayerl (F)	Intermediário
3401-002.859	GALVASUD S/A	28-jan-15	1ª TO / 4ª C / 3ª Seção	Bernardo Leite de Queiroz Lima (Relator - C)	Intermediário
				Jean Cleuter (C)	Intermediário
				Angela Sartori (C)	Intermediário
				Julio Cesar Alves Ramos (Presidente - F)	Intermediário
				Eloy Nogueira (F)	Intermediário
				Robson José Bayerl (F)	Intermediário
3401002.966	CLEALCO AÇUCA R E ALCOOL	18-mar-15	4ª Câmara / 1ª Turma	Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	Intermediário
				Ângela Sartori (Relatora C)	Intermediário
				Bernardo Leite de Queiroz Lima (C)	Intermediário
				Eloy Eros da Silva Nogueira (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (Presidente F)	Intermediário
				Robson José Bayerl (F)	Intermediário

O que chamamos TERCEIRO GRUPO foi uma nova corrente associada à linha de aplicação da legislação do IRPJ, que vinculou o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, com o critério contábil de “custo por absorção”, também chamado de custo integrado. Trata-se de método contábil para apuração do custo de produção de bens ou serviços e para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados, que consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) envolvidos na produção de bens ou na prestação de serviços.

Com base neste método, todos os gastos e itens absorvidos no esforço de produção dos bens ou na prestação dos serviços são distribuídos entre os produtos fabricados ou na prestação dos serviços para se determinar o seu efetivo custo de produção, conforme previsto no artigo 13, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77, que trata da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, atualmente refletido nos artigos 290 e 291 do RIR/99, e complementado pelo Parecer Normativo CST nº 6, de 01.02.1979, que estabelece a forma e os métodos para se apurar o referido custo, com a exigência da contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração, como condição para assegurar a sua dedutibilidade para efeito de apuração do chamado Lucro Real.

Para essa corrente, todos os gastos diretos e indiretos, e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção que são dedutíveis para apuração do Lucro Real deveriam ser caracterizados como insumos, que, por sua vez, também gerariam crédito na sistemática da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, contribuições estas incidentes sobre a receita, que é ponto de partida para, deduzidos esses custos e demais encargos, chegar-se na apuração do resultado da pessoa jurídica que será submetido aos demais ajustes extra contábeis para efeito de apuração da renda tributável (Lucro Real).

Essa tese ganha reforço com base no que dispõe o artigo 40 da Instrução Normativa SRF nº 594/2005, que trata da forma da apuração proporcional dos créditos do PIS e da COFINS quando a pessoa jurídica está sujeita à incidência não-cumulativa

dessas contribuições em relação apenas a parte de suas receitas, ao dispor que o crédito será apurado unicamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, e será apurado pelo método de custo real de absorção, conforme se verifica do dispositivo a seguir transcrito:

DA INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA EM RELAÇÃO A APENAS PARTE DAS RECEITAS

Art. 40. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, tendo por base os custos, as despesas e os encargos vinculados a essas receitas, que deverão ser registrados separadamente daqueles vinculados às receitas sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, os valores a serem registrados devem ser determinados, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, com a utilização do método de custo real de absorção, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

(grifos acrescidos)

Como se vê do dispositivo acima transcrito, a referida IN SRF nº 594/2005 permite a “utilização do método de custo real de absorção” na hipótese de pessoa jurídica sujeita aos dois regimes de apuração (cumulativo e não cumulativo). Os defensores dessa linha argumentativa apontaram o texto legal acima transcrito como fundamento para adoção de tal critério para definição dos insumos que permitiriam cálculo e registro de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Poucos são os julgados que adotaram, ainda que indiretamente, o conceito de *custo por absorção* para definição de insumo, para efeito de Contribuição ao PIS e COFINS não-cumulativas. Conforme destacado no item anterior, os julgados administrativos que aproximaram o termo insumo aos conceitos tratados na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, em geral, incluíram também as chamadas despesas operacionais, que estão listadas no artigo 299 do RIR/99.

Foi localizado um único julgado que menciona a referida Instrução Normativa como base para equiparar o conceito de insumo, gerador de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, ao conceito de custo integrado da legislação do Imposto de Renda. Trata-se do Acórdão nº 204-03.441²³, já mencionado no tópico anterior, na análise do GRUPO 2. Referida decisão concluiu que, além dos custos, caracterizam-se como insumos, também, as despesas (art. 299 do RIR/99), conforme se pode verificar de trecho do voto do relator: “No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ...Portanto, sob minha ótica, o termo “insumos” dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende

²³ Acórdão nº 204-03.441, proferido na sessão de 05.09.2008, pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho.

todos custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos.” (grifos acrescidos)”.

Em outro julgado, registramos a declaração de voto do Conselheiro Leonardo Mussi da Silva, proferida no Acórdão nº 3302-01.168, em que foram citados diversos conceitos contábeis, dentre eles os de “Custo do Produto Vendido” e “Custo dos Serviços Prestados” para conceituar insumo passível de creditamento de PIS/COFINS, resumidos no seguinte trecho da mencionada declaração de voto, aqui reproduzido: “A título de conclusão, podemos ressaltar que, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, o crédito do PIS e da COFINS é calculado em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como os fatores de produção direta e indireta, na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas. O valor do crédito será apurado aplicando-se a alíquota regular sobre o Custo do Produto Vendido (CPV)” ou o “Custo dos Serviços Prestados (CSP)”, registrado na contabilidade da empresa, e serão apropriados no mês da aquisição do bem ou serviço.”²⁴

No Acórdão nº 3402-002.396²⁵ está mencionado que o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas somente aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que são aplicados e, ou, consumidos no processo de produção dos serviços prestados ou dos bens vendidos, porém o julgado não utiliza a expressão “custo por absorção”, nem contabilidade de custo integrado, e também não menciona os dispositivos da legislação do Imposto sobre a Renda para definição do conceito de insumo, mas acaba indiretamente adotando os mesmos critérios.

No Acórdão nº 3401-002.341²⁶, foi expressamente equiparado o conceito de insumo à definição de “custo de produção”, como se pode verificar de trecho do voto da relatora, aqui reproduzido: “tem-se que os insumos passíveis de creditamento são todos os bens adquiridos à fabricação do bem; então, o conceito que se deve dar ao termo equivale ao conceito de custo de produção de bens cuja venda implicará em uma receita tributável pelas contribuições”.

Pela análise do Acórdão nº 203-12.448²⁷, do extinto Conselho de Contribuintes, verifica-se nítida divergência no texto da ata que registra a deliberação tomada pela Câmara, com relação à definição do conceito de insumo, aparecendo ali a adoção do conceito de “custo de produção” por alguns conselheiros, como se pode constatar da transcrição que segue:

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar-se provimento ao recurso, adotando-se, no contexto da não-cumulatividade do PIS/Pasep, a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese em

²⁴ Acórdão nº 3302-01.168, proferido na sessão de 11.08.2011, pela 2ª. Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

²⁵ Acórdão nº 3402-002.3965, proferido na sessão de 22.07.2014, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, relator o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

²⁶ Acórdão nº 341-002.341, proferido na sessão de 22.07.2013, pela 1ª. Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento, sendo relatora a Conselheira Ângela Sartori.

²⁷ Acórdão nº 203-12448, proferido na sessão de 17.10.2007, pela Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, sendo relator o Conselheiro Odassi Guerzoni.

primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Silvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que adotavam como definição de 'insumos' a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam **como definição de 'insumos', no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos de produção...** (grifos acrescentados)

Já no Acórdão nº 3201-000.959²⁸ ocorreu a aproximação do conceito de insumo ao conceito de “custo indireto”, como se verifica de trecho do voto do relator: “o insumo não precisa ser necessariamente aplicado ou consumido no processo produtivo, podendo abranger os custos indiretos da produção...”. Em seguida, explicitou: “Isso porque o custo indireto está inexoravelmente associado a um produto ou serviço, ao passo que isso não ocorre com a despesa geral.”

No Acórdão nº 3402-001.987²⁹ foi admitido como insumo o gasto contabilizado no grupo de “Custo do Produto Vendido – CPV”, para efeito de crédito de COFINS, como se pode verificar de trecho do voto do Relator: “Voltando a atenção ao caso em concreto, analisando efetivamente os dispêndios cujo desconto de créditos fora obstado pela Autoridade Fiscal (Combustível, Transporte de trabalhadores e Transporte da Cana de Açúcar), **está comprovado que referidos gastos estão contabilizados como “custo de produção”** (ou gastos gerais de produção), e assim, alocadas na fase anterior (e indispensável) geração da receita de venda, não transitando pelo resultado enquanto “despesa” (diretamente) e sim, **no CPV (custo de produtos vendidos)**. Portanto, tais gastos não são “lançados” diretamente como despesa na Demonstração do Resultado, mas antes compõem os Estoques, apenas vindo a ser registrados no “resultado” através do CPV Custo dos Produtos Vendidos.”

Como se pode verificar dos julgados aqui pesquisados, em poucas oportunidades o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais utilizou exclusivamente o conceito de “custo por absorção” na tentativa de equiparar ao conceito de insumo para efeito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme descrito no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

- (i) Esta posição que defende a relação do conceito de insumos para PIS e COFINS com o conceito de “custo por absorção” foi utilizada em poucos julgados, ainda como tese subsidiária.
- (ii) Apenas um julgamento se fundamentou, diretamente, nesta posição;
- (iii) Não houve nenhum julgamento da CSRF que tenha trazido este fundamento.

²⁸ Acórdão nº 3201-000.959, proferido na sessão de 24.04.2012, pela 1ª. Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, sendo relator o Conselheiro Daniel Mariz Gudiño.

²⁹ Acórdão nº 3402-001.987, proferido na sessão de 29.01.2013, Terceira Seção de Julgamento, Quarta Câmara, 2ª. Turma Ordinária, sendo o relator o Conselheiro João Cassuli Junior.

5. ANÁLISE DO QUARTO GRUPO, VISÃO INTERMEDIÁRIA (OU PRÓPRIA DO PIS/COFINS), CONSTRUÇÃO JURISPRUDÊNCIAL DO CARF: IMPRESCINDIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DO INSUMO PARA A ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE

Acórdão nº	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
9303-01.035	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
9303-01.036	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
3301-000.954	POTIGUAR ALIMENTOS DO MAR LTDA.	2-jun-11	1ª TO 3ªC 3ª Seção	Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Fábio Luiz Nogueira (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente - F)	VNI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	Intermediário
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	VNI
3102-01.148	JARI CELULOSE S/A	9-ago-11	1ª C / 2ª TO / 3ª Seção	Nanci Gama (C)	Intermediário (em maior extensão)
				Álvaro Almeida Filho (C)	Intermediário (em maior extensão)
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	VNI
				Luis Marcelo Guerra de Castro (Pres. / Rel. - F)	Intermediário
				Mara Cristina Sifuentes (F)	Intermediário
				Ricardo Rosa (F)	Intermediário

9303-01.740	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	VNI
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	VNI
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-01.741	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	VNI
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	VNI
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
3202-000411	MUMU ALIMENTOS LTDA.	24-jan-12	2ª C / 2ª TO / 3ª Seção	Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	VNI
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	VNI
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	VNI
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	Intermediário
				Irene Souza da Trindade Torres (Relatora - F)	Intermediário
				Luís Eduardo Garossino Barbieri (F)	Intermediário
3401-01.715	COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE	15-fev-12	1ª TO 4ª C 3ª Seção	Adriana Oliveira e Ribeiro (C)	Intermediário
				Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	Intermediário
				Fernando Marques Cleto Duarte - C	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (Presidente) - F	VNI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator) - F	Intermediário
				Emanuel Carlos Dantas de Assis - F	Intermediário
3402-001.661	KOWALSKI ALIMENTOS S.A.	14-fev-12	2ª TO 4ª C 3ª Seção	João Carlos Cassuli Junior (C)	Intermediário
				Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Nayra Bastos Manatta (Presidente) - F	Intermediário
				Sílvia de Brito Oliveira - F	Intermediário
				Gilson Macedo Rosenburg Filho (F)	Intermediário
3201-000.959	EDITORIA ALTEROSA LTDA.	24-abr-12	2ª C / 1ª TO / 3ª Seção	Marcelo Ribeiro Nogueira (C)	IRPJ
				Luciano Lopes de Almeida Moraes (C)	Intermediário
				Daniel Mariz Gudiño (Relator - C)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente - F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
				Mara Cristina Sifuentes (F)	Intermediário
				Mércia Helena Trajano D'Amorim (F)	VNI

3101-01.109	VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA.	26-abr-12	1ª C / 1ª TO / 3ª Seção	Leonardo Mussi da Silva (C)	Intermediário
				Luiz Roberto Domingo (C)	Intermediário
				Vanessa Albuquerque Valente (C)	Intermediário
				Tarásio Campelo Borges (Presidente / Relator - F)	Intermediário
				Corintho Oliveira Machado (F)	Intermediário
				Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (F)	Intermediário
3302-001.781	RENAR MAÇAS S/A	22-ago-12	2ª TO 3ª C 3ª Seção	Alexandre Gomes (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Walber José da Silva (Presidente - F)	Intermediário
				José Antonio Francisco (Relator - F)	Intermediário
				Maria da Conceição Arnaldo Jacó (F)	Intermediário
9303-002.651	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-002.652	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303002.653	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário

9303002.655	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303003.069	JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A	13-ago-14	3ª Turma CSRF	Maria Teresa Martínez López (c)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (Relator - C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
				Rodrigo da Costa Pôssas (F)	Intermediário
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Intermediário
Joel Miyazaki (F)	Intermediário				
3403-003.629	JBS S.A.	18-mar-15	3ª TO 4ª C 3ª Seção	Antonio Carlos Atulim (Presidente) - F	Intermediário
				Rosaldo Trevisan (Relator) – F	Intermediário
				Jorge Freire (F)	Intermediário
				Ivan Allegretti (C)	Intermediário
				Domingos de Sá Filho (C)	Intermediário
				Luiz Rogério Sawaya Batista (C)	Intermediário
3802.004-256	BUETTNER S/A - INDUSTRIA E COMERCIO - EM RECUPERACAO JUDICIAL	19-mar-15	2ª TE / 3ª Seção	Bruno Maurício Macedo Curi (C)	Intermediária
				Cláudio Augusto Gonçalves Pereira (C)	Intermediária
				Solon Sehn (C)	Intermediária
				Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente - F)	Intermediária
				Francisco José Barroso Rios (Relator - F)	Intermediária
Waldir Navarro Bezerra (F)	Intermediária				

Como analisado, o CARF, em seus julgados que envolviam o conceito de insumo, num primeiro momento acatou o conceito indicado pela Receita Federal do Brasil, por meio das Instruções Normativas 247/02, 358/03 e 404/04. Depois, em poucos julgados, teve uma visão mais abrangente, aproximando o conceito de insumo do conceito de despesas previsto pela legislação do IRPJ, e ainda, em alguns julgados, trouxe, mesmo que indiretamente, a aproximação com o conceito de custo por absorção.

Porém, verifica-se com clareza que o CARF trouxe um conceito próprio para o insumo previsto para crédito de PIS e COFINS, numa posição que a doutrina e, o próprio CARF, passou a se denominar de “intermediária”.

Conforme se constata pela tabela de acórdãos o CARF vem decidindo toda a celeuma instaurada no que refere ao conceito de insumos, buscando esta posição intermediária.

E, esta posição, nada mais é do que buscar o conceito de insumos numa relação entre o bem ou serviço tomado como insumo e a atividade realizada pelo contribuinte.

Assim, adotando uma posição intermediária, para o conceito de insumo, entre a aplicação dos modelos de IPI e IRPJ, ambos descritos acima, a jurisprudência do CARF firmou, entre 2012 e 2015, entendimento pacífico³⁰ de que, para reconhecer a característica de insumo, é preciso verificar a necessidade, essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para o exercício da atividade econômica do contribuinte.

A pesquisa realizada para este item abarcou todos os acórdãos que apareceram como resultado no site do CARF. Mas, como se tratam de mais de 1.000 acórdãos, neste item deste relatório, vamos citar exemplos de acórdãos de todas as turmas julgadoras do CARF e todos os acórdãos sobre o tema da CSRF no período entre janeiro de 2010 e março de 2015 para trazer à colação um retrato desta farta jurisprudência.³¹

Concluída a pesquisa, pode-se afirmar que a adoção da posição intermediária foi pacífica no último período.

Assim, é presente em todos os julgados, que os bens e serviços serão efetivamente considerados insumos sempre que a respectiva utilidade e, ou, atividade for necessária à existência do processo ou do produto, ou agregar (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O trecho do acórdão 3301-000.954 de lavra do Conselheiro Maurício Taveira e Silva que foi reproduzido na declaração de voto constante do Acórdão nº 9303-01.740 apresenta, em poucas linhas, o resumo deste entendimento e que pautou os julgados do CARF: “O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais”.

Acrescentamos a este conceito indicado, um entendimento mais elaborado a partir da própria jurisprudência profícua do CARF, que culminou no entendimento da CSRF no Acórdão 9303-003.069, julgado em 13 de agosto de 2014, que traz o seguinte: “insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica, das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003) deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na

³⁰ É possível afirmar a existência de entendimento pacífico neste sentido em razão de: (i) não ter sido encontrado, desde o final de 2010, nenhum acórdão que adotou a interpretação restritiva da legislação do IPI; (ii) desde janeiro de 2012, nenhum acórdão que adotou a interpretação de aproximação da legislação do IRPJ; (iii) todos os julgamentos na CSRF terem adotado essa posição intermediária.

³¹ Nas duas primeiras versões do relatório não constou o Acórdão 9303-003.151 da 3ª Turma da CSRF, que foi julgado na sessão de 25 de novembro de 2014, o que passa a constar a partir desta 3ª Versão após recebermos o *feedback* de um dos conselheiros que participou desse julgamento. A ausência dessa informação nos relatórios anteriores ocorreu porque, no campo de pesquisa do site do CARF, indicamos o período de janeiro de 2000 a dezembro de 2015, e a pesquisa considera a data da publicação do Acórdão, não a data da sessão. Como a publicação do Acórdão ocorreu em 06/01/2016, não apareceu em nossas primeiras pesquisas, que foram realizadas até dezembro de 2015.

produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidade de cada processo produtivo.”

Ou seja, o entendimento do CARF traz o critério relacional (relação entre insumo/atividade) para o conceito de insumo, o que força os julgadores a fazerem uma análise casuística para cada processo analisado. A par de adotar uma posição que é uniforme em todos os julgados (conceito relacional), a aceitação ou não de determinado insumo vai depender da atividade do contribuinte.

Numa análise histórica da jurisprudência é fundamental citar os Acórdãos 9303-01.035 e 9303-01.036, resultantes de julgamentos ocorridos na 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em agosto de 2010, ambos de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. Estes acórdãos são muito relevantes porque inauguraram a fase de sedimentação deste entendimento.

Estes citados Acórdãos expressamente afastam a relação do conceito de insumo da Contribuição ao PIS e COFINS da legislação do IPI, ao trazerem o seguinte texto: “A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada”.

No caso, a discussão estava no sentido se era possível considerar “insumo” para fins de creditamento de PIS e COFINS os valores incorridos com lubrificantes, combustíveis e com a remoção de resíduos industriais. O contribuinte, no caso, era uma empresa de couro. O Acórdão considerou a relação entre estes produtos e a atividade do contribuinte e entendeu legal o creditamento.

O julgamento foi realizado por unanimidade, o que demonstra uniformidade de entendimento da CSRF. A partir de então, todas as turmas julgadoras do CARF passaram a adotar este fundamento para julgar os processos que envolvessem o tema do conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS.

Como afirmado, é certo que este conceito de insumos, proposto neste grupo de acórdãos, e que forma a tendência jurisprudencial do CARF até março de 2015, exige dos julgadores uma análise casuística, pois, a partir do momento que se afasta de um critério mais ampla e geral, como, por exemplo, a utilização dos critérios da legislação do IRPJ, e também se distancia de um critério muito restrito, que seria o da legislação do IPI, passa-se a exigir uma verificação da **essencialidade** do item indicado como insumo para a produção do bem ou prestação do serviço.

Deste modo, nesta corrente, podemos concluir que será considerado insumo: (i) todo bem ou serviço essencial e necessário à realização/produção de outro bem ou serviço; (ii) definido como tal a partir da integração deste bem ou serviço como fator de produção empregado, direta ou indiretamente, em determinado processo produtivo; e (iii) que a ele esteja associado de maneira que, uma vez suprimido, dificulte ou até

mesmo torne inviável o regular exercício do objeto econômico escolhido pela pessoa jurídica.³²

É preciso observar, ainda, que esta corrente de interpretação traz como consequência uma análise necessária nos julgamentos sobre o tema, que está em distribuir o ônus da prova para demonstrar se aquele bem ou serviço faz ou não parte essencial da produção do bem ou do serviço próprio da atividade. Então, em muitos casos, apesar da adoção desta posição do conceito relacional de insumo, o direito ao crédito não é reconhecido no julgamento, porque o contribuinte não fez a prova da sua pertinência ao ciclo produtivo de sua atividade. Registramos que esta pesquisa não se debruçou sobre essa questão da distribuição do ônus da prova, mas é importante registrar que alguns julgamentos se resolvem pela falta de provas produzidas pelo contribuinte acerca da participação do bem ou produto no ciclo produtivo.

Antes de analisarmos um grupo de acórdãos representativo desta posição, é relevante fazermos uma observação sobre um corte metodológico desta pesquisa.

O objetivo desta pesquisa, como indicamos, é descrever a jurisprudência do CARF sobre o conceito de insumos pela ótica de 4 posições existentes nos julgados (consideramos a posição do custo como absorção de forma autônoma). Quando descrevemos, a partir da análise da jurisprudência, a uniformidade de entendimento do conceito de insumo como um critério relacional, caminhamos para um passo seguinte da pesquisa que seria analisar se, neste entendimento relacional, já há consensos nos julgamentos para alguns grupos específicos de insumos, tais como, despesas com fretes, despesas com manutenção, além de despesas para adequação a exigências legais. Porém, apesar de tratarmos destes grupos em nossos exemplos, precisamos destacar que esta pesquisa, especificamente, não se debruçou sobre estes grupos,³³ de modo que a indicação de alguns tipos de insumo não se apresenta como resultado isolado desta pesquisa.

Ainda, outra extensão do tema está no entendimento do ciclo produtivo do bem ou serviço em que cabe o insumo, isto é, por exemplo, o questionamento se pode ser considerado insumo um bem ou produto utilizado no armazenamento do produto. Esta discussão que também é relacionada ao tema, está presente em vários julgados analisados, mas não foi objeto direto da pesquisa.³⁴

Passamos a elencar, a título de exemplo e para demonstrar a uniformidade da adoção desta posição, julgados de todas as turmas da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

Para a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, destacamos o Acórdão nº 3101-001.109, em que, para decidir sobre a natureza do insumo, foram utilizados os precedentes da CSRF, Acórdãos nº 9303-01.035 e 9303-01.036. No caso analisado existiam várias glosas controvertidas, tais como: despesas com comissão na compra de matéria-prima, despesas com “estufagem de containeres”, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo próprio para transporte de matéria-prima entre estabelecimentos

³² Nestes exatos termos dispôs o Acórdão 3302-001.781 que será citado adiante.

³³ Tais pesquisas poderão ocorrer na sequência deste trabalho.

³⁴ Também este tema pode ser objeto de nova pesquisa.

de pessoas jurídica; créditos relativos a embalagens para transporte (paletes de madeira plástica); e todas estas glosas foram revertidas (para algumas houve divergência) porque foi entendido pela Turma Julgadora que todas eram necessárias para a produção do bem.

Para a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, destacamos o Acórdão nº 3102-01.148, que se utiliza do fundamento desta posição intermediária, tanto para entender que determinados bens e serviços se qualificam como insumos, como para entender que outros bens e serviços não têm esta qualidade. Ficou expresso na ementa que: “Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o termo "insumo" não abrange qualquer bem ou serviço que onere a atividade econômica da empresa. Nesse contexto, o termo “insumo” alcança exclusivamente o conjunto de bens ou serviços diretamente empregados no processo produtivo”. Este é um dos primeiros julgados a aceitar o crédito do frete entre estabelecimentos das empresas para o transporte de insumos ou de produtos para industrialização. Neste julgado também foi aceita a glosa dos créditos relativos a serviços ligados à manutenção e que não estavam diretamente relacionados à atividade produtiva. Como escrevemos, anteriormente, o frete e os gastos com manutenção são itens controversos nos julgados, nestes casos, num aprofundamento das consequências da adoção desta posição, a discussão está em analisar se estes insumos são pertinentes à atividade do contribuinte.

Para a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, destacamos o Acórdão nº 3201-000.959, no qual assentou-se que a legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, ao permitir o aproveitamento de créditos sobre despesas com (i) a contratação de serviços prestados por pessoa jurídica, e (ii) a aquisição de combustíveis e lubrificantes deixa evidente que o legislador não teve a intenção de aproximar o conceito de insumos para essas contribuições com aquele destinado ao IPI. Dessa forma, os conselheiros seguiram o entendimento manifestado pela CSRF, em que se considera insumos todos “os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção dos bens ou serviços por ela realizada”.

Para a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, destacamos o Acórdão nº 3202-000.411, cujo entendimento adotado foi de que, para a identificação do conceito de insumos, não é suficiente que o bem e, ou, serviço tenham alguma utilidade para o processo produtivo; pelo contrário, é necessário comprovar a sua essencialidade, de modo que a sua ausência importe na impossibilidade da produção e, ou, prestação do serviço. Nessa esteira, os conselheiros decidiram que as despesas relativas a (i) agenciamento junto a fornecedores, e (ii) valores pagos a título de comissão a representantes comerciais não podem ser considerados insumos, pois “constituem em política administrativa da empresa para a captação dos elementos de produção”, cuja subtração não impossibilita o exercício da atividade econômica.

Para a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, destacamos o Acórdão nº 3301-000.954 – julgado muito citado porque foi replicado em decisão da CSRF para um caso específico, em junho de 2011, e acaba por afirmar que o conceito de insumo está distante tanto da legislação do IPI como da legislação do IRPJ, e que é um elemento relacionado ao bem ou produto a ser destinado à venda.

Para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, destacamos o Acórdão nº 3302-001.781, no qual assentou-se que o conceito de insumos possui definição própria. Dessa forma, para analisar se determinado bem e, ou, serviço pode ser assim enquadrado, é necessário que ele (i) seja utilizado, direta ou indiretamente, na atividade do contribuinte, (ii) seja indispensável para a formação do produto final e, ou, do serviço prestado, e (iii) esteja relacionado à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte com o seu objeto social.

Para as 1ª, 2ª e 3ª Turmas Ordinárias da 4ª Câmara, destacamos, respectivamente, os Acórdãos nº 3401-01.715, 3402-001.661 e 3403-003.629, nos quais assentou-se que devem ser considerados insumos para a Contribuição ao PIS (1ª Turma) e COFINS (2ª e 3ª Turmas) os bens e, ou, serviços necessários ao processo produtivo e à obtenção do produto e, ou, serviço final oferecido pelo contribuinte.

Para 1ª Turma Especial, destacamos o Acórdão 3801-005.038, no qual assentou-se que as despesas com combustíveis mediante a contratação de empresa fornecedora de tickets para o abastecimento de veículos podem ser consideradas insumos e, portanto, ser objeto de aproveitamento de créditos pelo contribuinte. No caso analisado, a atividade exercida pelo contribuinte consistia no fornecimento de energia, para a qual o Poder Público exige que o contribuinte disponibilize automóveis para atender as demandas em todo o território nacional. Nessa esteira, os conselheiros entenderam, por maioria de votos³⁵ que, (i) em razão da necessidade dos dispêndios com combustível para a atividade exercida pelo contribuinte, bem como (ii) a prática costumeira de contratação de empresa fornecedora de tickets para o abastecimento dos veículos, esse tipo de despesa pode ser enquadrada na expressão “inclusive combustíveis e lubrificantes”, do artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, que permite a apropriação do crédito.

Para a 2ª Turma Especial, destacamos o entendimento firmado no Acórdão nº 3802.004-256, no qual o conceito de insumos para o aproveitamento de créditos de COFINS possui definição própria, devendo ser considerado como tal os bens e, ou, serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, ainda que não sofram alterações decorrentes de sua ação.

Observamos, assim, que pelos julgados trazidos com comentários, neste relatório, foi fixada posição uniforme das Turmas Julgadoras do CARF no sentido de aplicarem o conceito de insumos de modo a afastar da legislação do IPI e do IRPJ, trazendo um conceito próprio, que traduz um critério relacional entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a atividade do contribuinte.

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

(i) desde fevereiro de 2012, até janeiro de 2015, há jurisprudência uniforme em todas as turmas julgadoras que compõem a 3ª seção do CARF, em admitir que o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS é relacional, devendo ser verificada a relação entre o bem e, ou, serviço com a atividade exercida pelo contribuinte, de forma a verificar a sua pertinência ao processo produtivo.

³⁵ Vencido o Conselheiro Paulo Sérgio Celani.

(ii) apesar da uniformidade dos julgados quanto à adoção da posição intermediária, em razão desta posição indicar para um conceito relacional, há uma análise casuística para cada processo, o que gera divergências no julgamento, quanto à caracterização da relação entre o insumo e a atividade do contribuinte.

Texto e Pesquisa em DISCUSSÃO

6. ANÁLISE DOS REITERADOS JULGAMENTOS NA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. ESTABILIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA, ATÉ MARÇO DE 2015, PARA A ADOÇÃO DO CONCEITO DE IMPRESCINDIBILIDADE DO INSUMO ANÁLISE DO QUARTO GRUPO, RELATIVO À VISÃO INTERMEDIÁRIA (OU PRÓPRIA DO PIS/COFINS), CONSTRUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO CARF: IMPRESCINDIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DO INSUMO PARA A ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE

Acórdão nº	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
9303-01.035	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
9303-01.036	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
9303-01.740	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Indeterminado
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	Indeterminado
				Júlio César Alves Ramos (F)	Indeterminado
Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário				

9303-01.741	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Indeterminado
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	Indeterminado
				Júlio César Alves Ramos (F)	Indeterminado
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-002.651	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário				
9303-002.652	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário				
9303002.653	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário				
9303002.655	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário				

9303-003.069	JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A	13-ago-14	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (Relator - C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
9303-003.079	MÓVEIS PONZONI LTDA.	13-ago-14	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (Relator - C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
9303-003.151 ³⁶	Indústria de Peles Minuano	25-nov-2014	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ivan Alegretti- (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (Relatora C)	Intermediário
				Fabiola Keramidas	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (presidente)	Intermediário/restritivo
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário/restritivo
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário/restritivo
Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário/restritivo				
9303-003.194	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	26-nov-14	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
Júlio César Alves Ramos (F)	VNI				
9303-003.308	TRANSZERO TRANSPORTADORA DE VEÍCULOS LTDA	25-mar-15	3ª Turma CSRF	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário

³⁶ Este acórdão foi inserido nesta 3ª versão conforme explicações da nota de rodapé nº 31. Foi adotada a classificação "intermediário/restritivo" porque não ficou claro, pela leitura do Acórdão, se os que votaram pelo provimento parcial do recurso teriam adotado a tese restritiva do IPI.

				Henrique Pinheiro Torres (Relator -F)	Intermediário – sem aceitar o insumo objeto do processo
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário – sem aceitar o insumo objeto do processo
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-003.309	TRANSZERO TRANSPORTADORA DE VEÍCULOS LTDA	25-mar-15	3ª Turma CSRF	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator -F)	Intermediário (sem aceitar o insumo objeto do processo)
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário(sem aceitar o insumo objeto do processo)
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, é importante destacar que, além dos acórdãos que inauguraram a fase de adoção do conceito de insumos que chamamos de intermediário, o tema continuou a ser objeto de discussão em sua 3ª Turma.

Considerando a importância das decisões proferidas pela CSRF, investigamos as razões de julgamento de todos acórdãos sobre o tema.

Já destacamos, neste relatório, os Acórdãos 9303-01.035 e 9303-01.036, relativos à sessão da 3ª. Turma da CSRF de agosto de 2010 e que, expressamente, trouxeram a adoção da posição aqui relatada.

Após estes julgamentos, o tema só voltou à discussão para julgamento em novembro de 2011, quando prolatados os Acórdãos nº 9303-01.740 e 9303-01.741, ambos de relatoria da Conselheira Nanci Gama, nos quais assentou-se ser possível o aproveitamento de créditos sobre bens não diretamente ligados à produção, mas cuja utilização decorra de exigência legal ou do Poder Público para o exercício da atividade produtiva. Neste caso, a controvérsia versava sobre as despesas incorridas com indumentária específica exigida pela Anvisa para as empresas frigoríficas.

Na ocasião, o voto condutor da relatora ressaltou a impossibilidade de enumerar todos os eventos capazes de gerar créditos, de modo que, para verificar se determinado bem e, ou, serviço, pode ser considerado insumo, é suficiente que a resposta ao questionamento de sua indispensabilidade seja afirmativa. Nessa esteira, e considerando que sem a indumentária exigida pelo Poder Público o contribuinte não pode executar sua atividade de fabricação de carnes, os conselheiros, por maioria de votos³⁷, consideraram que esse tipo de despesa é inerente à produção da indústria

³⁷ Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo.

avícola, sendo possível, portanto, o aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS.

Os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Susy Gomes Hoffmann, muito embora tenham acompanhado o voto da relatora, apresentaram declaração de voto para registrar que o conceito de insumos para o aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS possui definição própria, devendo ser considerada a essencialidade e necessidade dos bens, e, ou, serviços para o processo produtivo. Dessa forma, e considerando que a indumentária decorre de exigência legal para que o produto final atinja os níveis de segurança e confiabilidade necessários, as despesas incorridas são essenciais ao processo produtivo.

Estes Acórdãos também possuem uma importância histórica porque confirmam aqueles primeiros Acórdãos citados, e trazem o histórico dos entendimentos havidos pelo CARF até então, expondo o conjunto de entendimentos das turmas julgadoras do CARF à época destes julgamentos.

Nos Acórdãos nº 9303-002.651, 9303-002.652, 9303-002.653 e 9303-002-655, tratou-se de recurso especial tanto da Fazenda como do contribuinte. O Recurso da Fazenda foi negado por unanimidade e o do contribuinte foi dado provimento parcial, sendo que neste a Conselheira relatora, Nanci Gama, restou vencida quanto a alguns itens e o Conselheiro Júlio César Alves Ramos foi designado para redigir o voto vencedor. A controvérsia versava sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS, a título de insumos, sobre as despesas com (i) contratação de serviço de decapeamento, lavra e locação, (ii) aquisição de óleo combustível tipo A-BPF, (iii) contratação de serviços de alteamento, limpeza, transporte vigilância patrimonial, melhoria de estradas, fornecimento de refeições, e (iv) aquisição de gasolina comum e óleo diesel. Na ocasião, os conselheiros entenderam que devem ser considerados insumos os dispêndios indispensáveis à produção de bens e, ou, prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelas contribuições.

Nessa esteira, pelo voto de qualidade³⁸, os conselheiros consideraram que (i) apenas as despesas com o óleo consumido nos caminhões podem ser consideradas insumos e, portanto, passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS, (ii) as despesas com contratação de serviços de alteamento, de remoção de minérios e de manutenção de estradas, por servirem a vários ciclos produtivos, devem ser ativadas, e (iii) as despesas com fornecimento de refeições e de transporte para os empregados, contratação de serviço de vigilância e a aquisição de combustível para o transporte do produto final não ocorrem no processo produtivo e, portanto, não podem ser consideradas insumos.

Por unanimidade de votos, por fim, os conselheiros entenderam que as despesas incorridas com a (i) contratação de serviço de decapeamento, lavra e locação, e (ii) aquisição de óleo combustível tipo A-BPF, objeto de questionamento pela Fazenda

³⁸ Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (relatora), Rodrigo Cardozo Miranda, Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Nacional, por estarem relacionadas ao processo produtivo do contribuinte, são passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS.

Este conjunto de acórdãos denota a complexidade do julgamento, pois, em muitos dos julgamentos há um número grande de itens em discussão, tanto em processos relacionado ao reconhecimento de um direito de crédito (pedido de restituição ou de ressarcimento, com ou sem compensação) quanto em processos decorrentes de lançamento de ofício (quando há a glosa de créditos tomados pelo contribuinte), trazendo uma grande dificuldade de julgamento para os conselheiros que ficam obrigados a julgar item a item, o que, em muitos casos, ocorre com divergências.

No Acórdão nº 9303-003.069 que se refere a julgamento ocorrido em agosto de 2014, também se assentou que a legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS estabeleceu conceito próprio para o termo insumos. No caso analisado, o voto condutor (vencedor por maioria de votos³⁹) do Conselheiro Relator Rodrigo Cardozo Miranda manifestou-se no sentido de que, por se tratar de créditos decorrentes de receita de exportação, todos os dispêndios a ela vinculados podem gerar créditos, desde que legalmente previsto. Nessa esteira, e considerando que a atividade exercida pelo contribuinte consistia na produção e exportação da celulose, os conselheiros entenderam que as despesas incorridas com a (i) implantação, manutenção e exploração de florestas e (ii) produção da madeira são passíveis de aproveitamento de créditos de COFINS, pois, além de estarem relacionadas ao processo produtivo da celulose, estão vinculadas às receitas auferidas na exportação do produto final.

No Acórdão nº 9303-003.079, também de relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda e que se refere a julgado ocorrido em sessão de agosto de 2014 assentou-se, mais uma vez, que o conceito de insumos, para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS, possui definição própria. Nessa esteira, no caso analisado, os conselheiros entenderam, por unanimidade, que as despesas incorridas com a aquisição de materiais para a manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo do contribuinte são passíveis de aproveitamento de crédito de COFINS, tendo em vista a necessidade e imprescindibilidade dessas despesas.

Este caso é relevante porque emanado, por unanimidade, da 3ª Turma da CSRF indica um precedente importante para o segmento dos insumos que formam o grupo de “manutenção de máquinas”. No texto do Acórdão está expressamente indicado que “no presente caso, isso implica admitir os gastos incorridos na aquisição de materiais para manutenção de máquinas, haja vista que tais gastos são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de “insumo” previsto no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03.”

O Acórdão 9303-003.151, relativo a julgado de 25 de novembro de 2014, traz um posicionamento diferente da Turma da CSRF para este caso concreto. Pelo voto de qualidade foi dado provimento parcial ao Recurso da Fazenda para não aceitar os créditos oriundos dos “combustíveis e lubrificantes consumidos por caminhões e automóveis da contribuinte, utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra entre estabelecimentos distintos da sociedade empresária, por não serem aplicados

³⁹ Vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.” O redator designado, Henrique Pinheiro Torres, afirma em seu voto vencedor que alterou seu posicionamento inicial sobre o tema em razão de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que traz uma interpretação mais restritiva que a posição intermediária adotada pelo CARF.

Por outro lado, os créditos relativos aos custos referentes à remoção de lixo industrial foram aceitos por unanimidade, de tal modo que, pela leitura do acórdão, apontamos que neste caso, ainda prevaleceu a posição intermediária, pois pela posição restritiva do IPI não poderiam ter sido aceitos os créditos relativos à remoção de lixo.

Concluimos que, para um dos itens do lançamento, houve a votação por uma posição intermediária mais restritiva e, para outro item, prevaleceu a posição intermediária.

Veremos, na sequência, que na mesma reunião da 3ª. Turma da CSRF ocorrida em 26 novembro de 2014 foram julgados outros casos, posteriormente a este, e continuou a prevalecer a posição intermediária, como se verifica pelos Acórdãos nº 9303-003.193, 9303-003.194 e 9303-003.195, todos de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, nos quais decidiu-se que o conceito de insumos utilizado para a análise do caso consistia “na relação direta com o processo produtivo, além de outras permissivas contidas na lei”. Todavia, o fato de existir a convergência para esta premissa não bastou para unanimidade na votação dos diversos insumos colocados em julgamento, o que confirma a nossa assertiva de que há ainda um campo vasto de discussão no que se refere ao enquadramento de determinado bem ou serviço na qualidade de insumo, em razão do critério relacional adotado pelo CARF.

Nessa esteira, os conselheiros entenderam, nestes julgados, por maioria de votos⁴⁰, que as despesas com (i) tratamento dos efluentes utilizados na lavagem e congelamento de aves, e (ii) indumentárias⁴¹ exigidas pelo Poder Público são passíveis de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, por estarem diretamente relacionados ao processo produtivo. Assim, este julgado, consolida o entendimento do julgamento anterior desta mesma contribuinte, quanto ao bem que é item obrigatório por lei ou por exigência do Poder Público para a realização da atividade, indicando que o CARF caminhou para um consenso no que tange a este grupo de insumos (aqueles que são exigidos por lei ou pelo Poder Público para realização da atividade).

Para as despesas com (i) combustíveis e lubrificantes, (ii) mão-de-obra terceirizada para a elaboração de projetos de engenharia, e (iii) estiva e capatazia, os conselheiros entenderam que essas despesas não estão vinculadas ao processo produtivo, não podendo, portanto, ser consideradas insumos.

Os últimos julgados sobre este tema, para o período desta pesquisa, ocorreram em março de 2015 e estão veiculados nos Acórdãos nº 9303-003.308 e 9303-003.309.

⁴⁰ Para as despesas com indumentária, venceu o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Para as demais despesas, vencidas as Conselheiras Nanci Gama, Fabiola Cassiano Keramidás e Maria Teresa Martínez López, que também davam provimento aos créditos de estiva e capatazia.

⁴¹ Os conselheiros utilizaram as razões de decidir do Acórdão nº 9303-01.740 já comentado, relativo ao mesmo contribuinte e aos créditos de COFINS.

Estes julgados tratam da controvérsia acerca da possibilidade de se aproveitar créditos da Contribuição ao PIS e COFINS sobre as despesas incorridas com a contratação de seguro de carga. No caso analisado, o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas foi designado para redigir o voto vencedor (por maioria⁴²), no qual assentou-se que a contratação de seguro de cargas é obrigatória para a prestação de serviço de transporte pelo contribuinte, de modo que as despesas incorridas a esse título são insumos típicos nesse tipo de atividade. O Conselheiro relator que ficou vencido entendeu que o contrato de seguro não estaria enquadrado no conceito de insumo.

Enfim, todos os exemplos trazidos neste relatório em conjunto com todos os acórdãos indicados nas tabelas anexas apontam para um caso de uniformidade do CARF no tratamento do tema do conceito de insumos para fins de creditamento para o PIS e para a COFINS.

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

- (i) Todos os julgados da CSRF sobre o tema convergem para a posição intermediária indicada neste grupo, ainda que o Acórdão 9303-003.151, tenha trazido uma posição mais restritiva desta posição.
- (ii) Há uniformidade para adoção do conceito de insumo como um conceito relacional entre o bem ou serviço e a atividade do contribuinte. A partir desta uniformidade encontramos divergências para o enquadramento dos bens e serviços neste critério relacional.
- (iii) Pela análise destes julgados da 3ª. Turma da CSRF podemos reconhecer que além do consenso quanto à posição intermediária, houve consenso para se entender no conceito de insumo: (i) todos os bens ou serviços que são exigidos pelo Poder Público ou pela lei como requisitos para o exercício da atividade; (ii) gastos incorridos para aquisição de materiais para manutenção das máquinas utilizadas na atividade produtiva do contribuinte.

⁴² Vencido o Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres.

7. INSUMOS DOS INSUMOS/CREDITAMENTO POR SETOR

ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF COM OS TERMOS "INSUMOS" E "AGROINDÚSTRIA"									
PERÍODO DA PESQUISA: JANEIRO DE 2013 A DEZEMBRO DE 2015									
Termos de pesquisa: "Insumo e agroindustria"									
ACÓRDÃO	PUBLICAÇÃO	SESSÃO	SEÇÃO	CÂMARA	TURMA	RESULTADO	FISCO/CONTRIT	SETOR	CONTRIBUINTE
3301-002.270	06/01/2015	26/03/2014	3a.	3a.	1a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV.	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3301-002.274	06/01/2015	26/03/2014	3a.	3a.	1a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV.	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3402-002.605	26/02/2015	28/01/2015	3a.	4a.	2a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV,	Contribuinte	Eucalipto/celulose	FIBRIA
3402-002.604	26/02/2015	28/01/2015	3a.	4a.	2a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV,	Contribuinte	Eucalipto/celulose	FIBRIA
3402-002.603	26/02/2015	28/01/2015	3a.	4a.	2a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV,	Contribuinte	Eucalipto/celulose	FIBRIA
3403-002.824	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.823	27/02/2013	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.822	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.821	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.820	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.819	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.818	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.817	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.816	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.815	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.319	23/07/2013	25/06/2013	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Usina de açúcar e álcool	USINA CAETE S A
3403-002.318	23/07/2013	25/06/2013	3a.	4a.	3a. TO	Provimento parcial ao RV	Contribuinte	Usina de açúcar e álcool	USINA CAETE S A
Termos de pesquisa: "Insumo e celulose"									
ACÓRDÃO	DATA PUBLICAÇÃO	DATA DA SESSÃO	SEÇÃO	CÂMARA	TURMA	RESULTADO	FAZENDA/CONTRIB	SETOR	CONTRIBUINTE
9303-003.069	02/02/2015	13/08/2014	3a. T	CSRF		Por maioria , negar provimento	Favorável Contrib	Eucalipto/celulose	JARI CELULOSE
Termos de pesquisa: "Insumo e celulose"									
ACÓRDÃO	DATA PUBLICAÇÃO	DATA DA SESSÃO	SEÇÃO	CÂMARA	TURMA	RESULTADO	FAZENDA/CONTRIB	SETOR	CONTRIBUINTE
3802-001.512		29/01/2013				Por maioria , negar provimento	Favorável Contrib	Açúcar e álcool	SÃO DOMINGOS

A investigação analítica acerca da linha jurisprudencial formada pelo Tribunal Administrativo a respeito do conceito de insumos na sistemática da Contribuição ao PIS e da COFINS, perceptivelmente, teve como orientação, até mesmo cronológica, evolução que se iniciou com a importação de dados adotados no regime do ICMS e IPI, seguida de visão mais ampliada que se aproximava da legislação do IRPJ, até encontrar lugar equidistante, relacionado à essencialidade no processo produtivo.

Dentro desse contexto, como uma espécie de desdobramento dessa última corrente que se formou, foram submetidas a julgamento situações envolvendo atividades que compreendiam tanto a fase de produção, como de industrialização, de modo que os itens resultantes da primeira etapa fossem utilizados e classificados como insumos na subsequente, sendo por isso conhecido o tema como "insumos dos insumos".

A discussão mostrou-se presente especialmente a partir de autuações que envolviam atividades caracterizadas por fase de exploração de atividade agrícola ou rural, sucedida por processo de industrialização dos bens obtidos nesse processo, tornando-os típicos produtos industriais ou manufaturados, a exemplo do que notadamente verificado nos setores de celulose e açúcar e álcool.

De um lado, o posicionamento fiscal de se segregar o processo produtivo, admitindo-se o creditamento apenas com relação aos insumos consumidos no instante da industrialização, entendendo-se que a primeira parte não pertenceria a esta atividade, ou adotando o argumento de que apenas nesta segunda etapa se estaria diante dos produtos efetivamente destinados à venda, e não ao consumo próprio.

De outro, os contribuintes ou buscando demonstrar que a lei permitiria a tomada de créditos tanto em relação à produção da matéria prima, como à industrialização do produto, utilizando os dois vocábulos de forma distintas, ou, por outro ângulo, defendendo-se a unicidade do processo produtivo e a possibilidade de tomada de créditos nas duas fases, porque contínuas.

Para a realização da pesquisa com o intuito, então, de conhecimento da posição do Tribunal Administrativo sobre o tema, considerando-se a ausência de registro de acórdãos com as expressões “insumos de insumos” e “insumos dos insumos” (e variações singulares), ao lado do grande número de julgados localizados quando se utiliza apenas a palavra-chave “insumos”, e o fato de se identificar a discussão em questão comumente nas atividades de industrialização que se iniciam com a produção rural ou agrícola, optou-se por utilizar como critérios de busca os termos “insumo” e “agroindústria”, cumulativamente (conectivo “e”).

Com relação aos resultados obtidos a partir deste corte, pode-se dizer, portanto, tratar-se de pesquisa exaustiva para o período compreendido entre janeiro de 2013 e dezembro de 2015, a partir das informações obtidas exclusivamente no sítio do CARF. Contudo, pelas mesmas razões expostas, seria temerário se afirmar o mesmo quanto a uma busca geral sobre o tema “insumos de insumos”, embora se acredite que a partir da leitura dos julgados relativos a agroindústria se possa alcançar uma orientação quanto ao posicionamento do Tribunal a respeito do assunto.

No intervalo objeto da pesquisa, com os termos apontados, localizou-se então 43 resultados, sendo apenas 17 deles acórdãos relacionados ao tema específico “insumos dos insumos”, cuja sessão tenha ocorrido após janeiro de 2013. São eles, todos acessados em 17 de fevereiro de 2016:

- Acórdão nº 3301-002.270, em sessão de 26/03/2014; (Grupo I)
- Acórdão nº 3301-002.274, em sessão de 26/03/2014; (Grupo I)
- Acórdão nº 3402-002.605, em sessão de 28/01/2015; (Grupo II)
- Acórdão nº 3402-002.604, em sessão de 28/01/2015; (Grupo II)
- Acórdão nº 3402-002.603, em sessão de 28/01/2015; (Grupo II)
- Acórdão nº 3403-002.824, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.823, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.822, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)

- Acórdão nº 3403-002.821, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.820, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.819, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.818, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.817, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.816, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.815, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão nº 3403-002.319, em sessão de 25/06/2013; (Grupo IV)
- Acórdão nº 3403-002.318, em sessão de 25/06/2013. (Grupo IV)

Como pode ser observado, todos são acórdãos produzidos pela 3ª. Seção de Julgamento, sendo um deles de competência da 1ª. Câmara, dois da 3ª. Câmara e o restante totalmente julgado pelas 2ª. e 3ª. Turmas Ordinárias da 4ª. Câmara. Assim, constata-se também que, com os exatos termos de pesquisa utilizados, não pode ser encontrado como resultado acórdão emanado da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Partindo-se dessa universalidade identificada, organizou-se, primeiramente, 05 grupos de decisões, tomando-se em conta a sua possibilidade de reunião porque julgados praticamente idênticos, proferidos na mesma sessão de julgamento, em face do mesmo contribuinte e situações fática e jurídica aproximadas, com diferenças apenas em relação ao tributo exigido (Contribuição ao PIS ou COFINS) ou ao período autuado.

A partir daí se inferiu basicamente duas linhas de julgamento, todas favoráveis aos contribuintes quanto aos “insumos dos insumos”, embora de muitas votações tenha resultado provimento parcial aos recursos voluntários, considerando a existência de glosas com outras peculiaridades e temas de naturezas diversas.

A orientação do posicionamento que se pode dizer mais frequente nos acórdãos analisados (Grupos I, II e III) reconhece o direito ao crédito com fundamento (i) na existência de um conceito próprio da sistemática da Contribuição ao PIS e da COFINS, (ii) que seria mais ampliativo que ao aplicável no regime do IPI e ICMS, mas não teria o mesmo alcance do conceito construído a partir da legislação do IRPJ, (iii) referindo-se àqueles itens diretamente ligados e correlacionados ao processo produtivo.

Especificamente, (iv) pontua-se não haver previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da atividade agroindustrial, separando a produção da matéria prima, com o fim de rejeitar os créditos relativos à primeira etapa da produção.

Em trecho do voto vencedor no Acórdão nº 3301-002.270, o redator designado Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal observa a qualidade dessa conclusão, lembrando que se o contribuinte separasse a fase da produção da matéria prima em outra empresa, ele poderia apropriar créditos desta atividade e aproveitá-los integralmente quando vendesse o produto para a industrialização, entendendo, portanto, pela possibilidade do creditamento com relação à produção da matéria prima, desde que os respectivos encargos possam ser caracterizados como insumos, segundo a legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Ainda dentro dessa primeira linha de fundamentos, no Acórdão nº 3403-002.824, o Conselheiro Antonio Carlos Atulim enfrentou situação em que a fiscalização além de adotar o conceito restritivo de insumo estabelecido pelas Instruções Normativas da Receita Federal para o IPI, também seccionou a atividade do contribuinte em duas etapas: a produção da matéria prima (madeira) e a extração da celulose (produto final industrializado a ser exportado).

No seu entendimento, ao assim proceder, acabou por considerar como "produção" apenas a etapa industrial do processo produtivo, como se estivesse analisando um processo de ressarcimento de IPI, esquecendo-se de que os artigos 3º., II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 utilizam os termos "produção" ou "fabricação", vocábulos sabidamente diferentes, significativos das atividades de "criar", "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", no primeiro caso, e de "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir", no segundo.

Tal diferenciação, ao seu ver, justamente asseguraria o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam as duas atividades, das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda, uma vez que a partícula "ou" teria sido empregada com valor semântico inclusive, do contrário, quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista, teria empregado a expressão "ou...ou" ("ou produção ou fabricação").

Assim sendo, conclui que a legislação que rege a Contribuição ao PIS e a COFINS atribui o direito ao crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, de modo que, para tal fim, o processo produtivo deve ser visto como um todo unitário, compreendido desde a fase de exploração agrícola ou rural, até o fim da industrialização.

Essa assertiva seria ainda acrescida pelo argumento de que o art. 22-A da Lei n. 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria prima de produção própria, não existindo amparo legal para que a autoridade administrativa seccionasse o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Passando-se a segunda linha de julgamento indicada anteriormente, percebe-se seguir essa mesma direção, mas de modo menos declarado e mas direcionado à uma verificação casuística de créditos apropriados por empresas de setores determinados.

Nos julgados do Grupo IV, se apreciou hipótese em que a Fiscalização recusou o direito de crédito em relação aos insumos que não entrariam em contato físico com o produto final e, especificamente, àqueles referentes à fase da lavoura na produção da cana de açúcar, por supostamente não consistirem materiais aplicados na etapa de sua transformação em álcool, efetiva industrialização.

Lendo os votos vencido e vencedor do Acórdão n. 3403-002.319, também se alcança a posição de que o legislador ultrapassaria o âmbito da industrialização, utilizando termos mais amplos, referindo-se à produção ou fabricação de bens e,

também, à prestação de serviços. Com efeito, a industrialização dar-se-ia nos limites em que ocorre a incidência do IPI, cujo fato gerador corresponderia à saída de um produto industrializado de um estabelecimento industrial ou equiparado, ao passo que o contexto em que ocorreria a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS seria mais amplo, por apresentarem como fato gerador a receita bruta ou faturamento, alcançando, assim, todo tipo e amplitude de atividade produtiva, não apenas a fase de industrialização.

Por outras palavras, de acordo com o referido acórdão, *“toda aquisição que gera crédito de IPI também gera crédito de PIS/Cofins, pois os parâmetros restritivos aplicados ao IPI são integralmente abarcados pelos parâmetros mais abrangentes previstos nas Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, mas não se pode pretender o inverso”*.

Nesse sentido, de acordo Acórdão n. 3403-002.319, o insumo que gera direito de crédito de Contribuição ao PIS e COFINS deve ser, portanto, consentâneo com a amplitude da atividade produtiva de que resulta o auferimento da receita pelo contribuinte, independentemente de situar-se na fase que antecede a industrialização, e foi com esse espírito com que foram analisados os insumos em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool.

A identificação dessa linha de julgamento suscitou a possibilidade de pesquisa por setor, para isso se iniciou com a utilização dos termos “insumos e celulose”, localizando-se no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015 apenas um julgado distinto daqueles já citados anteriormente, mas desta vez proferido pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se da seguinte decisão, acessada em 18 de fevereiro de 2016: Acórdão nº 9303-003.069, em sessão de 13/08/2014. (Grupo V)

Trata-se de voto de relatoria do Conselho Rodrigo Cardozo Miranda, que parte da mesma noção acerca da existência de um conceito próprio da sistemática da Contribuição ao PIS e da COFINS, distante do regime aplicável ao IPI e ao IRPJ, segundo o qual se deve considerar como insumo, diante de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003), todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. No caso das indústrias de celulose, isso implicaria admitir não só os gastos incorridos na produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.

Daí se concluir que todos os gastos incorridos como “insumos dos insumos”, que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira, devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa, não fazendo sentido se permitir o creditamento quando se compra a madeira e impedi-lo quando se incorre em gastos, por exemplo, no planejamento de plantio e investimento em tecnologia de produção a

madeira, na medida em que todos eles têm como objetivo incrementar a produção de celulose.

Com o relato da pesquisa realizada, nos exatos termos indicados, conclui-se, então, que o CARF, a partir da conceituação de insumo com dados próprios da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, distanciando-se daquelas aplicáveis ao IPI, ICMS e IRPJ, vem admitindo a tomada de créditos com relação aos encargos incorridos na fase de produção da matéria prima, quando posteriormente aplicada na etapa de sua industrialização, sem que se segregue o processo produtivo para este fim, o que é típico da atividade agroindustrial, sobretudo da celulose e açúcar e álcool.

Texto e Pesquisa em DISCUSSÃO

8. CONCLUSÕES PRELIMINARES DA COORDENAÇÃO DO LIVRO SOBRE A PESQUISA "PIS/COFINS INSUMOS", SUJEITAS, AGORA, AO DEBATE, CONTROLE SOCIAL E VALIDAÇÃO PELOS STAKEHOLDERS DO CARF (CONSELHEIROS, RFB, PGFN, CONTRIBUINTES E ADVOGADOS)

1ª CONCLUSÃO: A experiência da pesquisa empírica revelou dificuldades no acesso à informação e à interpretação das decisões do CARF: (i) instabilidade do site do CARF, pois os resultados de busca oscilaram em função do momento de acesso ao site (exemplo: no dia 27 de novembro de 2015, pesquisamos a palavra-chave "IN 247" para o período de dezembro de 2002 a dezembro de 2011 e obtivemos um resultado de 57 acórdãos; no dia 18 de fevereiro de 2016, porém, utilizamos esses mesmos critérios de pesquisa e obtivemos um resultado de 73 acórdãos); (ii) falta de clareza dos resultados de julgamento transcritos nos Acórdãos (exemplo: dificuldade na identificação dos conselheiros presentes e seu respectivo posicionamento, especialmente quando a votação foi subdividida em vários itens e rodadas de votos); (iii) a falta de uniformidade das ementas combinada com os limites da ferramenta de busca do site do CARF prejudicam a identificação de acórdãos relevantes; (iv) ausência de filtro, no campo de pesquisa do site, por câmara e turma, impede o acompanhamento (accountability) do entendimento jurisprudencial das turmas, câmaras e da própria CSRF (que, por consequência, impõe dificuldade ao acesso democrático aos Acórdãos paradigmáticos, pressuposto de admissibilidade dos recursos especiais).

2ª CONCLUSÃO: A pesquisa indica ter havido uma posição inicial, de 2007 a dezembro de 2010, para aplicação da tese restritiva do conceito de insumos, aproximando-o daquele previsto na legislação do IPI, bem como uma incipiente reação à tese do IPI, buscando aplicar ao conceito de insumo a definição de despesa necessária própria do IRPJ.

3ª CONCLUSÃO: Em agosto de 2010, dois julgamentos da 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos 9303-01.035 e 9303-01.036), marcaram a inauguração da jurisprudência que adotou um conceito próprio (ou intermediário) de insumos para creditamento PIS/COFINS, qual seja, o bem ou serviço essencial ou imprescindível para o exercício da atividade econômica do contribuinte. Com exceção do Acórdão 9303-003.151 que traz uma posição mais restritiva a esta posição intermediária, como relatamos, não foi encontrado nenhum acórdão da CSRF que tenha adotado posição diversa até março de 2015.

4ª CONCLUSÃO: Não foi possível identificar, de modo absoluto, se determinado bem ou serviço é essencial ou imprescindível, pois essa conclusão decorre de uma análise relacional (subjéctiva, casuística e probatória), isto é, o bem é essencial em relação a uma determinada atividade, mas não o é em relação a outra. Apesar dessa indeterminação, é possível afirmar que dois grupos de bens e serviços gozam de presunção de essencialidade (mantendo-se o teste relacional) em virtude de reiteradas decisões da CSRF: bens ou serviços exigidos pelo poder público (ANVISA, MPT, INMETRO etc.) e bens para a manutenção de máquinas.

5ª CONCLUSÃO (INSTITUCIONAL) Diz Lourival Vilanova que “a conotação despista a denotação”, mas o CARF constrói outra pista, identificando critério normativo coerente para estabelecer nova conotação legal para identificar, claramente, a classe (denotação) de insumos que gera crédito para efeito caracterizar o PIS/COFINS diferenciado como “não-cumulativo”. O CARF exerce o dever de preencher lacuna de reconhecimento (lacuna semântica), justamente, porque a legislação originária (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) omitiu-se em definir claramente o conceito de “insumo”. Esta pesquisa detecta que o CARF exerceu com maestria sua missão: estabeleceu, originariamente, a tese restritiva pela aplicação da legislação do IPI; opôs, dialeticamente a esta, a tese ampliativa da legislação do IRPJ; para, enfim, estabelecer a síntese da tese intermediária (ou própria do PIS/COFINS). A conotação da legalidade estabelecida pelo CARF importa para os contribuintes e é ouvida pelo Poder Judiciário como voz da expertise: prova disso é que as posições técnicas do CARF irradiam-se sobre o STJ, conforme verificamos no voto do Resp. 1.246.317/MG, proferido pelo Min. MAURO CAMPBELL que, de forma exemplar cita expressamente acórdãos do CARF (p.15), revelando esse processo dialético de aprendizado, em torno das teses dos insumos pela linha do IPI, IRPJ e intermediária. Assim, o CARF, ao seu modo, constrói a regra do jogo no deserto conotativo do sistema tributário brasileiro, realizando sua MISSÃO, sua VISÃO e seus VALORES, deixando rastros profundos que elucidam a denotação normativa para solução de litígios concretos do passado e criam segurança jurídica para os fatos do futuro, para além da operação Zelotes, e nenhum vento as apagará.