



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

**Processo nº** 13204.000038/2004-70  
**Recurso nº** 513.470 Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-00.716 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2010  
**Matéria** RESSARCIMENTO PIS/PASEP  
**Recorrente** IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ACEPÇÃO.

Consoante dicção das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, consideram-se insumos os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, donde se depreende que aludida utilização deve se dar de forma direta sobre o processo

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se manifestar acerca de inconstitucionalidade de normas, havendo expressa vedação legal neste sentido, *ex vi* do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com a redação alterada pela Lei nº 11.941/09.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para deferir o ressarcimento complementar decorrente do reconhecimento do direito aos créditos da contribuição em relação aos serviços de decapeamento, de lavra, de locação e ao óleo tipo A-BPF. Vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz, que reconheceriam também o direito aos créditos pela aquisição de combustíveis.

Antônio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Trauchesli Ortiz.

### Relatório

Cuida-se, na espécie, de ressarcimento/compensação de saldo credor de PIS/Pasep não cumulativo, período de apuração março/2004.

Inicialmente este processo foi juntado ao PA 13204.000009/2004-16, todavia, por motivos não claramente declinados, foi posteriormente desapensado para julgamento, o que justifica a não observância de uma seqüência lógica e cronológica de instrução.

No Termo de Encerramento de Diligência, relativamente ao exame do direito de crédito, a fiscalização discorre sobre os procedimentos realizados; o conceito de insumo admitido, à luz do Parecer Normativo CST nº 65/79 e IN SRF 247/02 e 404/04; destacando que é primordial para sua caracterização a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; os demonstrativos de apuração elaborados e utilizados para aferição do cálculo; ressaltou que o contribuinte possuía provimento em ação judicial (MS 2002.39.00.008558-1/PA) que lhe garantia o direito de não incluir as receitas financeiras na base de cálculo da exação, esclarecendo que os valores pertinentes seriam objeto de constituição mediante lançamento com a exigibilidade suspensa. Em conclusão, aduziu que os seguintes bens/serviços não se enquadrariam na acepção normativa de insumo: i) serviços de alteamento, consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos; ii) serviços de limpeza e passagem, referente à remoção de minério para se permitir a passagem de veículos extratores de caulim; iii) serviços de locação de equipamentos para extração do minério (fora da planta industrial); iv) fornecimento de refeições (jantar) para os funcionários; v) serviços de retirada de vegetação e solo para exposição do minério (decapeamento); vi) serviços de extração do minério (lavra); vii) serviços de transporte de funcionários; viii) serviços de segurança patrimonial; ix) serviços de manutenção e melhorias das estradas privadas que conduzem às jazidas; x) a gasolina comum utilizada pelos veículos da fábrica para transporte de materiais; xi) o óleo diesel consumido nos caminhões utilizados no transporte de caulim; xii) o óleo combustível tipo A-BPF utilizado na "fase da 'evaporação' – redução do teor de água contida na polpa através da passagem por evaporadores (a evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor produzido em caldeiras pela queima do combustível)", por não haver ação direta sobre produto final; e, xiii) a energia elétrica relativa aos meses de dezembro/2002 e janeiro/2003, apropriável exclusivamente se consumida na produção

Além disso, consignou o relatório que o contribuinte não acrescentou as receitas financeiras na base de cálculo da contribuição, por força de provimento judicial exarado no MS 2002.39.00.008558-1/PA, sendo incluída pela autoridade fiscal como ajuste de

Processo nº 13204 000038/2004-70  
Acórdão nº 3403-00.716

S3-C4T3  
Fl. 2

débito e, conseqüentemente, redução do valor a ser ressarcido, com proposta de suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente à compensação não homologada

Considerando o procedimento fiscal realizado foi exarado despacho decisório reconhecendo parcialmente o crédito pleiteado e, conseqüentemente, homologando-se parcialmente a compensação efetivada.

Cientificado do decisório, o contribuinte ingressou com manifestação de inconformidade alegando equívoco nas glosas perpetradas, em clara afronta ao princípio da não cumulatividade gravado no art. 195, § 12 da CF/88 e art. 3º, II da Lei nº 10.637/02, dentre outros, eis que aludidos bens e/ou serviços estão intimamente ligados ao processo produtivo. Inicia por historiar a legislação do PIS/Pasep não cumulativo, com realce para o excerto que cuida da possibilidade de creditamento estatuída no art. 3º, II da Lei nº 10.637/02 (*"bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes ..."*) em confronto com o conceito de insumo declinado no Termo de Diligência Fiscal, mormente as IN SRF 247/02 e 404/04, que exigiria a sua integração ao produto final e ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, o que revelaria a extrapolação do papel designado para os atos normativos, em testilha com o princípio da legalidade, citando jurisprudência administrativa e judicial.

Prossegue sustentando que a acepção de "insumo" estaria ligada à idéia de consumo, de forma direta ou indireta, na atividade da pessoa jurídica para fabricação do produto, de modo que todos os bens ou serviços sem os quais não fosse possível obter o produto final acabado e com suas características próprias se enquadraria naquele conceito, citando doutrina; que as exclusões levadas a efeito dizem respeito a insumos intrinsecamente afetos e indispensáveis à fabricação do produto caulim; que não faria sentido a empresa arcar com custos desnecessários à consecução dos seus objetivos, donde se concluiria que todos os seus custos são necessários; que todos os serviços e bens glosados são essenciais ao processo produtivo; que a própria RFB, através de soluções de consulta que reproduz, ampara sua pretensão; que a matriz constitucional da não cumulatividade do PIS/Pasep é o art. 195, § 12, cuja finalidade é proporcionar justiça na tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária; que não é admissível a interpretação restritiva para definição do termo "insumo" que implique em cumulatividade da exação; que não é admissível interpretar a não cumulatividade do PIS/Pasep a partir da legislação do IPI e ICMS, ao passo que aquele é tributo incidente sobre o faturamento, enquanto estes incidem sobre a produção; propugna o estudo do alcance do conceito de "insumo" à luz da LC 95/98, que trata da elaboração, redação, alteração e consolidação de leis; que o fato de a lei que instituiu a não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins não definir o que seja insumo, não conduz à conclusão que se deva utilizar subsidiariamente a legislação do IPI ou do ICMS; que as hipóteses de inadmissão de crédito da Cofins são taxativamente arroladas no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.637/02; e, que o conceito de "insumo" não está limitado aos bens ou serviços utilizados diretamente na produção.

A DRJ Belém/PA, após analisar a legislação de regência, instruções normativas, inclusive, concluiu para manutenção integral do despacho decisório, em acórdão assim ementado:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

**INSUMO BENS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS**

Assinado digitalmente em 13/09/2014 por EDISON JOSÉ DAVYELI, 21 12 5010 por ANTONIO CARLOS ATULUM  
Assinado digitalmente em 13/09/2014 por ROSELI JOSÉ ZAVATI  
Assinado digitalmente em 13/09/2014 por ELAINE ALVES AMARAL LIMA, 12 3500 0000

*Além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que compoñham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação*

**INSUMO. SERVIÇOS APLICADOS NA PRODUÇÃO.**

*Geram direito ao crédito os serviços prestados por pessoas jurídicas contribuintes do PIS/Pasep, domiciliadas no País, que sejam utilizados na linha de produção da empresa*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

**INCONSTITUCIONALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.**

*A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de dispositivos legais. Os atos regularmente editados segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário."*

Em recurso voluntário o contribuinte defende a improcedência das glosas realizadas, por ofensa ao art. 3º, II e § 2º da Lei nº 10.637/02, eis que da sua leitura se desumiria que os bens/serviços utilizados como insumos geram créditos, desde que sujeitos ao pagamento das contribuições e não se refiram a mão-de-obra de pessoa física; assevera o equívoco da interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, afirmando que a ação direta a que se refere a autoridade administrativa deve ser vinculada ao processo de produção e não ao produto em si; e, remete ao conceito de insumo e demais considerações já explanadas na manifestação de conformidade. Por fim, destaca a importância dos serviços glosados para a produção, da seguinte forma: a) serviço de alteamento – exigência primordial à atividade, sem o qual fica impedida de exercê-las em condição adequada; b) serviço de limpeza e passagem – a atividade produtiva não se completa sem a desobstrução das vias que permitam o acesso do maquinário às fontes de caulim; c) serviço de locação – a atividade exige a utilização de máquinas e equipamentos técnicos apropriados; d) fornecimento de jantar – dada a localização geográfica das atividades extrativas de minério é necessário fornecer alimentação aos seus funcionários; e) serviço de decapeamento – primeira etapa da atividade extrativa; f) serviço de lavagem – compreende a real retirada do minério de seu depósito natural para posterior beneficiamento; g) serviço de transporte – despesa decorrente da colocação de funcionários nas áreas produtivas, fundamental para o próprio processo produtivo; h) serviço de vigilância – necessário à manutenção da integridade do patrimônio da pessoa jurídica e da própria atividade; i) serviço de melhoria das estradas – condição inerente ao escoamento da matéria-prima, eis que, sem rotas adequadas, resta inviabilizado o acesso às fontes do minério; j) gasolina comum – todo o deslocamento de materiais é feito por meio de veículos movidos por este combustível; k) óleo diesel – transporte de matéria-prima, materiais intermediários e produtos finais entre os diversos setores, desde a extração, produção até a distribuição; e, l) óleo combustível tipo A-BPF – utilizado na evaporação e secagem da água contida na polpa do caulim, através da passagem por evaporadores e corrente de ar quente, originado pela queima do óleo em questão.

É o relatório

**Voto**

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Processo nº 13204 000038/2004-70  
Acórdão nº 3403-00 716

S3-C4T3  
F1 3

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que, dele conheço.

Em que pese a equivocada referência à legislação e ao tributo contestado (Cofins, quando o correto seria PIS/Pasep), reputo não prejudicado o recurso e transponho o lapso, ao passo que se trata de legislação similar, cujos fundamentos são os mesmos.

Objetivando evitar dispersão em tema tão profuso como o que envolve as contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep e Cofins fixar-me-ei no cerne da questão ora proposta, sem maiores divagações acerca de matérias atinentes às aludidas exações como um todo, mas que apenas tangenciam o *thema decidendum*.

Nesta vereda, controvertem contribuinte e Administração Tributária a respeito do alcance do termo "insumo" insculpido no art. 3º, II, primeira parte, tanto da Lei nº 10.637/02 como da Lei nº 10.833/03, *verbis*:

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

*(.)*

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

As autoridades fiscais, lastreadas nas instruções normativas baixadas pela RFB, em especial IN SRF 247/02 e 404/04, sustentam um conceito, segundo o recorrente, mais restritivo do termo "insumo", enquanto este, no extremo oposto, defende uma amplitude maior à acepção, estendendo-a a todo bem ou serviço sem o qual não seria possível obter o produto final.

Antes, porém, de prosseguir a análise recursal, reputo necessária uma observação que será crucial para o deslinde da alteração.

Nos termos literais do dispositivo transcrito, o legislador referenciou produção e fabricação, a meu sentir, como processos distintos e não como termos sinônimos, como faz crer em uma passagem açodada do texto.

Desta leitura tenho que o vocábulo "fabricação" guarda relação com "industrialização", na concepção do art 4º do RIPI/02, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, e reproduzido no RIPI/10 (Decreto nº 7.210/10), segundo o qual corresponde a "qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo".

Produção, por sua vez, não se caracteriza como industrialização, ainda que do ponto de vista econômico o seja. Este entendimento encontra-se pacificado na seara administrativa desde à época do extinto Conselho de Contribuintes, quando, na oportunidade de decidir o direito ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 a pessoa jurídica exportadora de café em grão, reafirmou a inexistência de qualquer processo industrial, do ponto de vista legal, que lhe fosse possível conferir o beneplácito, uma vez que as operações se resumiam a limpar, secar, classificar e ensacar o produto (café) destinado ao mercado externo (acórdãos 201-79.068 e 201.79.070).

Já a Lei nº 10.925/04, através de art. 8º, § 6º, conceituou produção agrícola, para fins de aproveitamento de crédito presumido de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, em relação ao café (NCM 09 01), como "o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial".

Ou seja, a própria lei tabulou uma definição para produção diversa daquela admitida para a industrialização, como adrede especificado.

Corroborando a diferença nomenclatural ora abordada, vale o socorro da Lei nº 8.212/91, que por meio do art. 22-A estabeleceu, para efeitos de custeio da seguridade social, que se considera agroindústria "o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção".

Observa-se na expressão destacada que a produção, no contexto apresentado, refere-se à operação agrícola na atividade complexa realizada pela agroindústria, o que vem em reforço do argumento que, sob o ponto de vista legal, produção não é o mesmo que fabricação/industrialização, ainda que se refiram a operações similares.

Ainda sobre o assunto, em pesquisa livre realizada na rede mundial de computadores (internet), na medida do interesse para o desate do caso sob exame, verifiquei que o verbo produzir tem origem no termo latino *producere*, que significa, dentre outras coisas, fazer aparecer. Nesta senda, produção, sob o ponto de vista econômico, é uma espécie de fenômeno econômico consistente na atuação do homem sobre os recursos naturais com o fito de obter os bens (produtos e serviços) necessários à satisfação de suas necessidades.

A produção, em sentido amplo, abarca os bens iniciais ou intermediários e todas as operações e fatores de produção que lhe agreguem valor.

Os fatores de produção, por seu turno e segundo a teoria da Escola Clássica dos Economistas (séculos XVIII e XIX), são: i) a terra, que abrange não só aquelas cultiváveis e urbanas, como também os recursos naturais nela existentes; ii) o trabalho, entendido como o conjunto de faculdades físicas e intelectuais dos seres humanos que intervêm no processo produtivo; e, iii) o capital, composto pelas edificações, fábricas, maquinaria e equipamentos.

Portanto, os recursos minerais são uma subespécie de fator de produção. Daí se extrai, sob minha ótica, que quando o próprio acesso aos depósitos minerais naturais (jazidas) exige exploração mediante o emprego de técnicas e maquinário específicos para sua lavra já haveria operação de produção.

No caso vertente, ao que me parece, a operação econômica realizada se desdobra em duas etapas distintas, a saber, a extração do caulim das minas e o seu "beneficiamento"<sup>1</sup> no parque fabril do recorrente.

Pois bem, fixadas estas balizas passo ao mérito propriamente dito.

Como dito alhures, considera-se insumo os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

<sup>1</sup> Termo colocado entre aspas para diferenciar da operação de industrialização definida pelo mesmo epíteto, nos termos da legislação própria do IPI.

De plano já chego à conclusão que os combustíveis e lubrificantes, para que garantam o crédito da não cumulatividade, devem se caracterizar como insumo, isto é, devem ser utilizados na produção e/ou fabricação e não serem simplesmente consumidos nos veículos da pessoa jurídica requerente.

Outra ilação a que alcanço é que a utilização das expressões “na produção” e “na fabricação” é indicativa da necessidade que os bens e serviços sejam aplicados diretamente nestas operações econômicas, de modo que o conceito veiculado nas IN SRF 247/02 e 404/04 não é teratológico, ainda que possa parecer demasiadamente limitativo, eis que referenciam a utilização direta sobre o produto em elaboração e não sobre o processo produtivo em si

É interessante observar que esta acepção, verberada pelo recorrente, oferece um resultado prático bem próximo daquela por ele averbada, onde insumo seria todo bem ou serviço sem o qual não haveria como se obter o produto final.

Submetamos então as glosas a este teste

Os serviços de alteamento (consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos), serviço de limpeza e passagem (desobstrução de vias de acesso), de transporte de funcionários, de vigilância patrimonial, de melhoria de estradas e fornecimento de jantar, em minha opinião e abstraídas questões outras como a ambiental, a trabalhista e a logística, por exemplo, ainda que não sejam realizados ou oferecidos permitirá a obtenção do produto final, de modo que, em um primeiro momento, a produção, mesmo sofrendo limitação, não será inviabilizada, ou seja, mesmo que a bacia de rejeitos não seja ampliada, que não seja fornecida alimentação e transporte aos empregados, que não haja vigilância patrimonial ou a manutenção das vias, será possível produzir o caulim

Submetidos os mesmos serviços ao conceito administrativo de insumo, entendido como a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, o resultado alcançado é o mesmo

Sob esta ótica, estes serviços não são aplicados diretamente na produção Sua implicação no processo produtivo se dá de forma indireta, ainda que seja necessário no contexto geral.

Por outro lado, servindo-me da divisão conceptual dos termos produção e fabricação, entendo que os serviços de decapeamento (preparo da jazida para lavra) e de lavra (retirada do minério de seu depósito natural para posterior beneficiamento) devem ser compreendidos como insumos, posto que aplicados diretamente na produção (extração) da matéria-prima, sem os quais não há produto final

No que toca à locação de máquinas e equipamentos, ainda que não se enquadre como insumo, está contemplada como garantidora de crédito no art 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Por fim restaram os combustíveis, a gasolina comum e o óleo diesel, consumidos nos veículos que transportam matéria-prima, materiais intermediários e produtos

finalis entre os diversos setores produtivos, desde a extração, produção até a distribuição; e óleo combustível tipo A-BPF, utilizado na evaporação e secagem da água contida na polpa do caulim, através da passagem por evaporadores e corrente de ar quente.

Neste ponto a linha distintiva é bastante tênue, entretanto, a meu sentir, apresenta diferenças, ainda que mínimas.

O óleo tipo A-BPF, empregado para produção de calor – energia térmica – para evaporação, secagem ou desumidificação do caulim, é aplicado diretamente na produção, ainda que seu contato não seja direto com o produto beneficiado.

Assim, laborou em equívoco a decisão recorrida quando manteve a glosa ao argumento que a energia térmica somente teria sido admitida como crédito a partir da Lei nº 11.488/07, porquanto o dispositivo diz respeito à aquisição da própria energia térmica e não quando ela é produzida por outras formas na própria unidade fabril, como no caso, a partir da queima de combustíveis admitidos como insumo.

Já a gasolina comum e o óleo diesel utilizados como força motriz dos veículos que transportam insumos não podem ser considerados insumos porque não são utilizados na produção, mas sim, na área produtiva, o que, em minha opinião, faz diferença, pois ao admitir que os combustíveis consumidos nos veículos do recorrente sejam considerados insumos, forçosamente, tenho de compreender que as partes e peças de reposição ou mesmo os serviços a eles aplicados também seriam utilizados e/ou aplicados na produção, o que não se coaduna com a exegese aqui empreendida.

Com isto deixo claro que nem todo bem ou serviço necessário ao processo, tomado em sua integralidade, pode ser caracterizado como insumo, mas tão somente aqueles que, além de imprescindíveis, são consumidos ou aplicados diretamente na produção, ainda que não tenham contato direto com o produto final.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade aventadas, reputo-as infundadas, eis que a CF/88 não impôs ela própria um conceito de insumo ou mesmo o alcance da não cumulatividade para estas contribuições, delegando esta função à lei ordinária (art. 195, § 1º<sup>2</sup>), que além de definir os setores que estariam submetidos a esta modalidade de apuração, também poderia delinear o arcabouço da sistemática não cumulativa, em observância à teoria dos “poderes implícitos”, a partir do qual quando a Carta Magna traça os objetivos, ainda que não o faça explicitamente, garante os meios para se atingir o seu escopo.

De todo modo, cumpre registrar que é entendimento assente neste Conselho Administrativo, inclusive com edição de súmula de jurisprudência, que às instâncias administrativas não compete se manifestar sobre o assunto, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição.

A súmula CARF nº 2 assim dispõe: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Esta situação ficou ainda mais evidente com a edição da Lei nº 11.941/09, que alterando o Decreto nº 70.235/72, incluiu o art. 26-A, cuja redação é a seguinte:

*Art 26-A No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo*

<sup>2</sup> “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do caput, serão não-cumulativas.”



