



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

**Processo nº** 13204.000076/2005-11  
**Recurso nº** 513.463 Voluntário  
**Acórdão nº** 3801-00.487 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 23 de agosto de 2010  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

Não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS.**

Os combustíveis utilizados ou consumidos diretamente no processo fabril geram o direito de descontar créditos da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencidos os Conselheiros Arno Jerke Júnior, Andréia Lacerda Moneta e Renata Auxiliadora Marcheti, pelo voto de qualidade, que reconheciam, também, em relação às despesas de lavra.

  
Magda Cotta Cardozo - Presidente

  
Flávio de Castro Pontes – Relator

EDITADO EM: 28/09/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Arno Jerke Júnior, Andréia Dantas Lacerda Moneta, José Luiz Bordignon e Renata Auxiliadora Marcheti.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa no valor de R\$ 1.093.372,04, feito pela empresa acima identificada (fl. 01), a ser utilizado na compensação de fl. 02.*

*2. A DRF Belém, conforme Parecer Seort nº 729, de 16.10.2008, fls. 74/95 (cópia), procedeu a análise conjunta do presente pleito e de outros mais referentes ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos.*

*3. Após diligência realizada pela Fiscalização da Unidade (cópia do Termo nas fls. 64/73 do presente processo), foi reconhecido o direito ao crédito de Cofins no valor de R\$ 667.054,23, sendo parcialmente homologada a compensação, até o limite do crédito. Cabe destacar que os Anexos (I a IV) do referido Termo de Diligência encontram-se no processo nº 13204.000009/2004-16, o qual deverá acompanhar todos os demais analisados conjuntamente.*

*4. Cientificada em 17.11.2008 (AR fl. 96-v.), a interessada apresentou, tempestivamente, em 17.12.2008, manifestação de inconformidade (fls. 21/39), na qual, em síntese:*

*a) Argumenta que as glosas efetuadas desrespeitam o princípio da não cumulatividade, uma vez que os serviços e bens desconsiderados estão intimamente ligados ao processo produtivo da empresa, sendo passíveis de creditamento;*

*b) Tece considerações acerca da contribuição, destacando que a legislação tratou de prever expressamente as hipóteses em que não há direito ao crédito (art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003), não devendo "pairar dívidas sobre a possibilidade de creditamento da pessoa jurídica referente aos bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda";*

*c) Ressalta, ao comentar a utilização pela Fiscalização do Parecer Normativo nº 65, de 1979, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, que "qualquer definição de insumo trazido ao mundo jurídico, seja por veículo de Instrução Normativa ou Parecer Normativo, contraria a competência que lhe é atribuída*



pelo Código Tributário Nacional". Acrescenta que tais veículos normativos citados "extrapolam seus poderes, na medida em que tentam inovar o conceito constitucional e legal de insumos";

d) Defende que "o conceito de insumo está intimamente ligado à idéia de consumo de certo bem ou serviço, de forma direta ou indireta, na atividade desenvolvida pela pessoa jurídica para a fabricação do produto", sendo "a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com suas características próprias";

e) Afirma estar claro que os bens e insumos glosados estão intrinsecamente afetos à fabricação do produto caulim, procurando justificar a função de cada item, conforme tabela nas fls. 31/32;

f) Procura demonstrar o caráter contraditório das conclusões da Fiscalização, na medida em que não teria lógica a adoção de bens ou serviços inúteis à sua produção, aumentando o custo de produção;

g) Cita Solução de Consulta expedida no âmbito da Receita Federal do Brasil, sem especificar de qual Região Fiscal, que manifesta juízo no sentido de que "os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, intrinsecamente relacionado com o objetivo da empresa e com o serviço prestado, podem ser considerados créditos na apuração do PIS/Pasep não cumulativo";

h) Reforça o entendimento de que a desconsideração dos bens e serviços fere o princípio da não cumulatividade previsto na Carta Magna, alertando que o fato de haver sido atribuída ao legislador ordinário a competência de definir os setores de atividade econômica sujeitos à não cumulatividade da contribuição, não significa autorização para desvirtuamento do conceito "não-cumulativo";

i) Não se pode interpretar o conceito de insumo exclusivamente a partir das legislações de IPI ou ICMS, por falta de previsão legal e devido a divergência da materialidade desses impostos com relação à contribuição;

j) Alerta para a violação do princípio constitucional do "não-confisco" sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou de propriedade do contribuinte;

k) Por fim, requer a revisão da decisão, sendo enquadrados como insumos os bens e serviços glosados.

A DRJ em Belém (PA) indeferiu a solicitação, fls. 98 a 101, nos termos das ementas abaixo transcritas:

**INSUMO. BENS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS.**

*Além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham 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 da Cofins, domiciliadas no País, que sejam utilizados na linha de produção da empresa.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2004 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.*

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 119 a 138, instruído com o documento de fl. 139. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

- com o advento da Lei nº 10.833/03, que instituiu a COFINS não-cumulativa, seu art. 3º delineou a hipótese de creditamento das pessoas jurídicas com relação a referido tributo, relativo aos 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;
- o legislador ordinário cuidou de regulamentar as situações em que nas quais não se reconhecia o direito aos créditos, conforme §2º do citado art. 3º,
- o §3º delimitou a utilização do crédito, relativamente aos bens e serviços e aos custos e despesas incorridos, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país,
- a análise sistemática dos três dispositivos que regulamentam o aproveitamento de créditos nos conduz à forçosa conclusão de que: (i) os bens e serviços utilizados como insumo geram créditos da COFINS; (ii) a mão-de-obra paga a pessoa física e os bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não geram créditos; e (iii) o aproveitamento do crédito está circunscrito aos bens e serviços decorrentes de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil;
- o conceito de insumo é - e deve ser - uno, único, qual seja, aquele disciplinado pelo direito privado. E neste, identifica-se o flagrante equívoco da autoridade fazendária. A ação direta a que se refere é em relação ao processo de produção e não ao produto em si;
- se a própria Lei nº 10.833/03 definiu em seu art. 3º, II, o que é passível de crédito na sistemática da não-cumulatividade, e, em



*seu §2º o que não é passível de crédito, caberia a autoridade fiscal e ao examinador administrativo seguir esses mandamentos legais;*

*- o processo produtivo compreende não apenas e tão somente a modificação do mineral até que dele se extraia o caulim, mas sim todas as etapas necessárias à obtenção do produto final;*

*- para chegar-se ao produto final comercializável forem necessárias etapas como as aqui já referidas, retirada de vegetação e de solo para alcançar-se o mineral, abertura e conservação de vias para que o mineral chegue à linha de produção e transite nesta linha, manutenção das instalações e da mão de obra voltadas à produção, estaremos diante de um processo produtivo com múltiplas etapas, mas ainda assim, um único processo.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

As matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. O julgador com os elementos probatórios tem que solucioná-las.

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos serviços e bens descritos no recurso voluntário, fls. 134 a 138:

*- Serviço de alteamento: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeites. Por sua natureza, fica claro que o serviço de alteamento representa importante etapa do processo produtivo em sua fase posterior. (...)*

*- Serviço de limpeza e passagem: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim. (...)*

*- Serviço de locação: consiste na locação de equipamentos para extração do minério. Por sua especificidade e alta exigência técnica a extração de minério não pode ser realizada a contento sem maquinário apropriado. (...)*

*- Fornecimento de jantar: consiste no serviço de refeitório para os funcionários. (...)*

*- Serviço de decapeamento: consiste na retirada de vegetação e solo para expor o minério. (...)*



- *Serviço de lavra: consiste na extração do minério da natureza. (...)*
- *Serviço de transporte: consiste no serviço de transporte de funcionários. (...)*
- *Serviço especializado de vigilância: consiste no serviço de segurança patrimonial. (...)*
- *Serviço de melhoria das estradas: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais. (...)*
- *Gasolina comum: utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais. (...)*
- *Óleo diesel: utilizado nos caminhões para transporte de caulim. (...)*
- *Óleo combustível TP A-BPF: utilizado na fase da "evaporação" (redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, que são aquecidos por caldeiras alimentadas pela queima de combustível) (...)*

De sorte que a grande controvérsia tem por objeto o conceito de insumo.

A legislação de regência, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, disciplinava:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das*

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES,  
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*LX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*(...) (grifou-se)*

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despiciendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição PIS.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

*Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade.  
(grifou-se)*

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa (IN) nº 404/2004, regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação restritiva para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:



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

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*

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

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

*b.2) na prestação de serviços;*

*(..).*

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da Cofins. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.



Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da Cofins especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direito ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 404/2004.

Consigne-se, por oportuno, que a autoridade fiscal no Termo de Encerramento da Ação Fiscal manifestou expressamente no sentido de que os bens e os serviços acima mencionados não se enquadram no conceito de insumo, visto que não se integram nem agem diretamente sobre o produto em fabricação, fls. 69 e 70.

Deste modo, nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados pela pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto, o que não ocorreu nas situações descritas. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os serviços que foram objeto de glosa fiscal (alteamento, limpeza e passagem, locação, fornecimento de jantar, descapamento, lavra, transporte de funcionários, vigilância e melhoria das estradas) não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

É bem verdade que esses serviços são importantes para o processo produtivo, todavia tais serviços não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda. Do exame dos elementos probatórios, é forçoso concluir que são serviços auxiliares e/ou complementares ao processo produtivo. Como visto, em regra, são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

Em relação à glosa dos combustíveis gasolina comum e óleo diesel, verifica-se que eles foram utilizados nos veículos da fábrica para transporte de materiais, nos caminhões para transporte de caulim, portanto sem ligação direta com o processo produtivo, logo, conclui-se que a aquisições de tais produtos não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Ao contrário dos demais combustíveis, o óleo combustível TP A-BPF, que é utilizado na fase da "evaporação" (redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, que são aquecidos por caldeiras alimentadas pela queima de combustível), configura insumo, visto que é consumido diretamente no processo fabril.

Por fim, em relação às alegações de inconstitucionalidades, a autoridade julgadora não pode afastar a aplicação de norma jurídica, visto que não tem competência legal para decidir sobre constitucionalidade e legalidade de leis em vigor. Além disso, o controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso, nos termos dos arts. 97 e 102 da Constituição Federal.



Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa de créditos da Cofins decorrentes da aquisições do óleo combustível TP A-BPF.

  
Flávio de Castro Pontes