



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13204.000080/2004-91
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.654 – 3ª Turma
Sessão de 14 de novembro de 2013
Matéria RESSARCIMENTO - PIS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A
FAZENDA NACIONAL e IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito.

Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e II) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial do sujeito passivo para considerar dedutível o combustível utilizado em veículos. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora) e Rodrigo Cardozo Miranda, que davam provimento parcial em maior extensão e, ainda, os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício

Rabelo de Albuquerque Silva, que davam provimento total. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Antônio Lisboa Cardoso, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Nos termos do art. 17, III¹, do RICARF, o Senhor Presidente deste Colegiado nomeou-me redator *ad hoc* para formalizar o relatório e o voto vencido do presente acórdão, tendo em vista que a relatora originária, Nanci Gama, deixou de integrar o Colegiado antes da sua formalização.

Esclareça-se, por oportuno, que processos semelhantes do mesmo contribuinte foram julgados na mesma sessão. Assim, reproduzo aqui o relatório e voto referentes a esses processos, com os ajustes pertinentes.

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do Acórdão nº 3801-00.470, proferido pela Primeira Turma Especial da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, a qual, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito aos créditos de PIS no que se refere a aquisição de óleo combustível TP/A-BPF, utilizado “*utilizado na evaporação e secagem da água contida na polpa do caulim*”.

Por outro lado, a Primeira Turma Especial negou provimento ao recurso voluntário para afastar, do conceito de insumo para fins de créditos não cumulativos de PIS/COFINS, os gastos com serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem; serviço de locação, fornecimento de jantar, serviço de decapeamento, serviço de lavra, serviço de transporte, serviço especializado de vigilância, serviço de melhorias de estradas, gasolina comum e óleo diesel, por não tratarem de matéria-prima ou material de embalagem e nem preencherem os requisitos para serem considerados como produtos intermediários.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais compõe o colegiado;

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

PIS NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DESCABIMENTO. DO CONCEITO DESPESAS E DE INSUMO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do Pis/Pasep.

PIS NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS COMO INSUMO. CABIMENTO.

A despesa com combustível, desde que utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, poderá ser usada no cálculo do crédito a ser descontado na apuração do Pis Não-Cumulativo.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

O controle das constitucionalidades das leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle abstrato ou difuso.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em face da parte do acórdão que reconheceu o direito creditório sobre a aquisição de óleo tipo A-BPF, tendo aduzido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser o mesmo daquele considerado na legislação do IPI. Para tanto, utilizou, para embasar a divergência de entendimentos, os acórdãos de nºs 203-12.448 e 204-00.795, a seguir ementados:

Acórdão nº 203-12.448

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2003

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base de cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consomem durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval, etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntos, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Recurso negado”

Acórdão nº 204-00.795

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. INSUMOS NÃO CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PRODUTOS USADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA E EFLUENTES. De acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363, o alcance dos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, deve ser buscado na legislação de regência do IPI. E a normatização do IPI nos dá conta que somente dará margem ao creditamento de insumos, quando estes integrem o produto final ou, em ação direta com aquele, forem consumidos ou tenham suas propriedades físicas e/ou químicas alteradas. Os combustíveis, lubrificantes, os produtos usados no tratamento de água e efluentes e a energia elétrica não têm ação direta no processo produtivo, pelo que não podem ter seus valores de aquisição computados no cálculo do benefício fiscal.

AQUISIÇÕES DE INSUMOS ONDE NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. Tendo a Lei nº 9.363/96 instituído um benefício fiscal a determinados contribuintes, com conseqüente renúncia fiscal, deve ela ser interpretada restritivamente. Assim, se a Lei dispõe que farão jus ao crédito presumido, com o ressarcimento das contribuições Cofins e PIS, incidentes sobre as aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo, não há que se falar no favor fiscal quando não houver incidência das contribuições na última aquisição, como no caso de aquisições de pessoas físicas ou de cooperativas.

Recurso negado.

Suscitou a Fazenda Nacional que o Acórdão nº 203-12.448 seria aplicado devido ao fato de ter sido entendido, naquela ocasião suscitada como paradigma, que “a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de “insumos” no contexto da expressão “insumos utilizados na fabricação de produtos”. E como é sabido, o conceito de “insumos” já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: 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 preda de propriedades físicas ou químicas”.

Em exame de admissibilidade, o i. Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Regularmente intimado, o contribuinte também interpôs recurso especial contra a parte do acórdão recorrido que negou o restante dos seus créditos, suscitando que o conceito de insumos a ser aplicado para fins da não cumulatividade do PIS e da COFINS deveria ser aquele considerado na legislação do IRPJ para custos e despesas. Para tanto, embasou a divergência nos acórdãos utilizados como paradigmas de nºs 201-81.139 e 3202-00.226. Abaixo alguns trechos dos acórdãos utilizados como paradigmas que foram selecionados pelo contribuinte, acrescidos de alguns selecionados pela relatora:

Acórdão nº 201-81.139

“(…) Mas ainda, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo produtivo. A despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção do bem exportado.

No caso sob exame, foram glosados os créditos relativos aos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículos da recorrente e aos dispêndios com a remoção de resíduos industriais, por não estarem vinculados ao processo produtivo.

A recorrente alega que tem direito ao crédito dos combustíveis e lubrificantes porque os mesmos são usados em sua frota de veículos, que transporta produtos e insumos entre seus estabelecimentos.

Para haver ressarcimento é necessário haver direito ao crédito

No caso dos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados à atividade industrial geram, no meu entender, direito ao crédito, a teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

E geram direito ao crédito porque o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. Insumos são todos os “custos, despesas ou encargos” vinculados ao produto ou serviço vendido, como diz o art. 21 da IN SRF nº 460/2004. (...)”

Acórdão nº 3202-00.226

“(…) É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

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

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

Em exame de admissibilidade, o i. Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões requerendo fosse negado provimento ao recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator *ad hoc*

Os recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte são tempestivos e, por atender aos demais requisitos de admissibilidade, foram conhecidos.

Primeiramente, quanto ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, veja-se que o mesmo pretende afastar o direito de crédito do contribuinte, oriundo da sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, no que respeita aos gastos com aquisição de óleo combustível tipo A-BPF.

Quanto ao recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, veja-se que a pretensão recursal é a de se ter reconhecidos os direitos de créditos não cumulativos de PIS e COFINS sobre os dispêndios com serviços de (i) alteamento, (ii) limpeza e passagem; (iii) serviço de locação; (iv) fornecimento de jantar; (v) serviço de decapeamento; (vi) serviço de lavra, (vii) serviço de transporte, (viii), serviço especializado de vigilância; (ix) serviço de melhorias de estradas, (x) gasolina comum e (xi) óleo diesel.

Inicialmente, entende-se relevante apontar as despesas pleiteadas no processo como insumos para efeitos de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, em razão de sua participação do desenvolvimento do objeto social do contribuinte, conforme por ele identificado ao pleitear o crédito em questão, a saber:

1. SERVIÇO DE ALTEAMENTO: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeites.
2. SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim.

-
3. 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.
 4. FORNECIMENTO DE JANTAR: consiste no serviço de refeitório para os funcionários. Em virtude da localização geográfica das atividades extrativistas de minério desenvolvidas pela Recorrente, faz-se necessário fornecer alimentação aos responsáveis pela produção da planta industrial, uma vez não existir alternativa que não esta. O fornecimento de uma segunda refeição diária passa a integrar a atividade produtiva, pois, tratar-se de condição intrínseca a manutenção do fator mão-de- obra da atividade.
 5. SERVIÇO DE DECAPEAMENTO: consiste na retirada de vegetação e solo para expor o minério. Trata-se do primeiro passo necessário a atividade extrativa mineral.
 6. SERVIÇO DE LAVRA: consiste na extração do minério da natureza.
 7. SERVIÇO DE TRANSPORTE: consiste no serviço de transporte de funcionários.
 8. SERVIÇO ESPECIALIZADO DE VIGILÂNCIA: consiste no serviço de segurança patrimonial. (...) Dada sua localização geográfica e as características de sua planta produtiva, torna-se necessário o serviço de segurança patrimonial, dentre outras razões por tratar-se de forma de garantir a integridade e o perfeito funcionamento da referida planta.
 9. SERVIÇO DE MELHORIA DAS ESTRADAS: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais, tendo em vista que a produção estaria inviabilizada sem rotas de acesso, adequadas ao acesso de homens e máquinas as fontes de minério.
 10. GASOLINA COMUM: utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais. Todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo é feito por meio de veículos movidos a gasolina.
 11. ÓLEO DIESEL: utilizado nos caminhões para transporte de caulim, bem como para o transporte de matéria-prima, produtos intermediários entre os diversos setores da produção ou ainda da produção para a distribuição.
 12. 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).

A decisão recorrida, como informado no relatório, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito aos créditos de PIS no que se refere a aquisição de óleo combustível TP/A-BPF, e negou provimento para afastar, do conceito de insumo para fins de créditos não cumulativos de PIS/COFINS, os gastos com serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem; serviço de locação, fornecimento de jantar, serviço de decapeamento, serviço de lavra, serviço de transporte, serviço especializado de vigilância, serviço de melhorias de estradas, gasolina comum e óleo diesel, sob o entendimento de que “*se o conceito de ‘insumos’ de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, abarcasse todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte com a fabricação de produtos destinados à venda e na prestação de serviços, não faria sentido o legislador listar um conjunto detalhado de despesas e/ou custos passíveis de gerar créditos*”.

Por conseguinte, entendeu como insumos, somente as despesas com óleo combustível TP A-BPF.

A Procuradoria da Fazenda Nacional insurge-se contra a decisão que reconheceu o direito de creditamento em relação aos gastos com óleo tipo A-BPF sob a alegação de que *“embora não sejam bens do ativo permanente e tenham sido consumidos ou gastos para que se dê o processo industrial, não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, assim não se enquadram na condição de insumo, tampouco podem ser aproveitados como crédito da contribuição”* e que *“os descontos possíveis estão determinados na Lei nº 10.637/2002, regulamentada pela IN SRF 247/2002, e seus preceitos devem ser observados pelo aplicador do Direito, sob pena de malferimento da norma prevista no art. 111 do CTN”*.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, em matéria de PIS, e da Lei 10.833, em matéria de COFINS, que, do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”*. (Redação da pela Lei nº 10.865, de 2004).

E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS e COFINS ditos não cumulativos?

A relatora já se manifestou em outros acórdãos de sua relatoria, entendendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: *“(…) créditos calculados em relação a ‘bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda’.*”.

O dispêndio para se consubstanciar em insumo, suscetível de abatimento, deve ser indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela Cofins.

E nesta linha de raciocínio, entendeu que a Instrução Normativa 247/02, na redação da pela IN SRF 358/03, andou mal ao limitar a extensão do referido termo a interpretação conferida pela legislação do IPI, como se verifica no artigo 66, parágrafo 5º, segundo o qual:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais

como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Segundo a relatora:

a) a impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, na medida que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela;

b) nos termos da referida Instrução são insumos, geradores de créditos, tão somente os bens que venham a sofrer “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”;

c) as ponderações sobre a limitação ao termo insumo perpetrado pela Instrução Normativa 247/02 foi afastada pelo acórdão recorrido acertadamente, entendendo, por conseguinte, que não assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional ao sustentar a aplicação de referida Instrução em seu recurso, de modo a ver reformada a decisão recorrida no tocante às despesas com aquisição de óleo combustível tipo A-BPF;

d) do mesmo modo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos à produção, geradores de receita tributável pelas referidas contribuições, não é correto adotar, como sustentado pelo contribuinte em seu recurso, o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto à produção;

e) por exemplo, os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da Cofins, eis que não são indispensáveis para a sua produção, *strictu sensu*;

f) todavia, apesar de não divergir do critério utilizado pelo acórdão recorrido ao identificar as despesas consideradas insumos nos termos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, em matéria de PIS, e da Lei nº 10.833, em matéria de COFINS, entende-se que, pela características e afetação à produção do contribuinte, compreendem também no conceito de insumos os gastos com serviço de alteamento (consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos); serviço de limpeza e passagem (desobstrução de vias de acesso); melhoria de estradas; (xi) e combustíveis (gasolina e óleo diesel).

Dessa forma, deixou de reconhecer, como pretende o contribuinte, o serviço de transporte de funcionários, o de vigilância patrimonial e de fornecimento de jantar.

E, ao assim se posicionar, não negou a necessidade de a empresa ter que suportar referidas despesas para viabilizar sua produção, em razão, como a mesma justifica, da localização da mina, de sua posição geográfica. Todavia, não reconheceu as mesmas como insumos na produção, aqui considerada a extração e o beneficiamento de caulim.

Ainda, segundo a relatora, insumos não são todas as despesas incorridas no processo produtivo, mas aquelas que afetem, participem e sejam indispensáveis à produção, no sentido estrito; e, caso a mina de caulim fosse situada próxima a determinada área urbana, se possível fosse, o fornecimento de refeições, como o transporte de funcionários e a vigilância patrimonial, seriam despesas desnecessárias à extração e o beneficiamento do caulim. E neste sentido, nem toda despesa necessária é indispensável à produção, em si considerada.

Ante o exposto, votou a relatora por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao recurso do contribuinte para considerar como insumos os gastos afetos aos serviços de alteamento, limpeza e passagem, locação, decapeamento, lavra, melhoria de estradas e gastos com combustíveis (gasolina comum, óleo diesel e óleo combustível TP a-BPF).

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Já foi corretamente delineado pela i. relatora que a divergência que se estabeleceu em relação a seu brilhante voto se restringiu tão somente ao recurso do contribuinte, para o qual a maioria qualificada pelo voto do Presidente apenas deu provimento quanto ao óleo empregado nos veículos que fazem o transporte, dentro da área de produção, dos insumos aí consumidos.

Tal divergência se deve não tanto a questões conceituais, as quais foram, em meu entender, muito bem expostas pela n. relatora. De fato, não prevalece mais no âmbito deste colegiado a interpretação assaz restritiva intentada pela Fazenda Nacional com base nas normas expedidas acerca do IPI, tanto que ao recurso fazendário foi negado provimento por unanimidade.

Além das razões já muito bem apontadas pela dra. Teresa, e das quais em nada divirjo, vale sempre o registro de que a legislação específica das contribuições expressamente admitiu o cômputo como insumos dos serviços consumidos no processo produtivo. Ora, sabendo-se que não contêm eles, de regra, o atributo da materialidade imprescindível à aplicação do critério da legislação do IPI para definir matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, isto é, o contato físico com o produto em elaboração, como se pode reivindicar que a elas se aplique o princípio daquele?

Tudo isso não obstante, o que ainda não é pacífico no colegiado é o alcance que se deve dar ao conceito de insumos uma vez afastadas as restrições acima. De que há a

necessidade de que o item físico em questão (ou mesmo o serviço, também previsto na norma legal) seja consumido no processo produtivo não há dúvida. A dúvida se resume a demarcar a abrangência da expressão “consumido no processo”.

Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

Aplicando-se tais balizas aos itens postulados pelo sujeito passivo, apenas o combustível empregado nos caminhões para movimentar os insumos cumpre todos os requisitos: é utilizado no processo produtivo, nem antes nem depois, e consome-se em um único ciclo produtivo.

De fato, os serviços de alteamento, de remoção de minérios e de manutenção de estradas são gastos que devem ser ativados, uma vez que os seus resultados ocorrem ao longo de vários ciclos produtivos. Já no que tange aos gastos com fornecimento de refeições e de transporte para os funcionários, além da gasolina consumida para transportar o produto final e os serviços de vigilância, eles não ocorrem no processo produtivo, ainda que sejam absolutamente relevantes ao desiderato empresarial.

Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem após o fim do processo (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.

Foi com essas considerações que o colegiado restringiu o provimento do recurso do contribuinte ao combustível (gasolina) consumido nos caminhões que movimentam a matéria-prima na área de produção, sendo este o acórdão que me coube redigir.

(assinado digitalmente)
Júlio César Alves Ramos

Processo nº 13204.000080/2004-91
Acórdão n.º **9303-002.654**

CSRF-T3
Fl. 642
