



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

**Processo n°** 13204.000127/2005-05  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-002.660 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de novembro de 2013  
**Matéria** COFINS - Ressarcimento  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
 IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A

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

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

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

davam provimento total. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Maria Teresa Martínez López - Relatora

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 Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

## Relatório

Cuida-se, na espécie, de ressarcimento/compensação de saldo credor de Cofins não cumulativa.

Trata-se de análise de dois recursos especiais, apresentados contra a decisão do CARF. Em sessão plenária de 08 de dezembro de 2010, a Quarta Câmara da Terceira Turma Ordinária julgou o recurso voluntário, oportunidade em que o Colegiado decidiu, por maioria de votos, em dar parcial provimento, para reconhecer o direito de creditamento em relação aos serviços de decapeamento, de lavra e os denominados serviços de locação, bem como, do óleo tipo A-BPF.

A decisão guerreada está consubstanciada no Acórdão nº 3403-00.722, recebeu a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005*

**COFINS. 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: 01/06/2005 a 30/06/2005*

*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 d o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com a redação alterada pela Lei nº 11.941/09.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

#### RECURSO DA FAZENDA

Insurge-se a União (Fazenda Nacional) em face do acórdão ter dado provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de creditamento em relação aos serviços de decapeamento, de lavra, de locação, bem como o montante referente ao óleo tipo A-BPF. Defende que (sic) “a Câmara recorrida, que reconheceu como insumos determinados bens e serviços que neste conceito não se enquadram para fins de geração de créditos de COFINS não-cumulativo, conforme determina o art. 3 .da Lei nº 10.833/2003 (e Lei nº 10.637/2002, para o PIS) em concomitância com o entendimento exposto na IN nº 404/2004.”

#### RECURSO DO CONTRIBUINTE

Inconformada com a glosa parcial de seu crédito, insurge-se o contribuinte, de forma a defender o conceito mais amplo para o conceito de insumo para o aproveitamento de crédito da COFINS. Nesse sentido, pede o creditamento de:

- 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) fornecimento de refeições (jantar) para os funcionários;*
- iv) serviços de transporte de funcionários;*
- v) serviços de vigilância - segurança patrimonial;*
- vi) serviços de manutenção e melhorias das estradas privadas que conduzem às jazidas;*
- vii) a gasolina comum utilizada pelos veículos da fábrica para transporte de materiais;*
- viii) o óleo diesel consumido nos caminhões utilizados no transporte de caulim;*

Sob o entendimento de estarem cumpridos os requisitos legais por meio de Despachos, os recursos especiais foram admitidos.

É o relatório.

### Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

Os recursos especiais apresentados atendem aos requisitos legais e deles tomo conhecimento.

A matéria diz respeito ao conceito de insumo para o aproveitamento de crédito da COFINS, definição esta não prevista na legislação ordinária. Na verdade, tanto o recurso apresentado pela Fazenda Nacional, como o do contribuinte, podem ser analisados em conjunto, eis que, como exposto, dependem simplesmente da definição do termo INSUMO.

Insurge-se a D. PGFN contra a decisão que reconheceu o direito de creditamento em relação aos serviços de decapeamento, de lavra, de locação, bem como o montante referente ao óleo tipo A-BPF. Defende que (sic) *“a Câmara recorrida, que reconheceu como insumos determinados bens e serviços que neste conceito não se enquadram para fins de geração de créditos de COFINS não-cumulativo, conforme determina o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (e Lei nº 10.637/2002, para o PIS) em concomitância com o entendimento exposto na IN nº 404/2004.”* Defende a recorrente a aplicabilidade do Parecer Normativo nº 65/79.

A jurisprudência atual do CARF, de modo acertado, tem afastado a interpretação restrita do mencionado ato legal ao IPI. Penso equivocado utilizar tão somente os conceitos da legislação do IPI que definem para o imposto os termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, espécies do gênero insumo, como paradigma na aplicação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, quando a legislação própria em momento algum utiliza tais termos.

O Parecer Normativo nº 65/79, alterou um posicionamento anterior sobre as regras que tratavam do direito de crédito no âmbito do IPI, em razão da alteração legislativa no RIPI/72 perpetrada pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79). Eis o que diz a ementa do referido Parecer Normativo, a saber:

*“A partir da vigência do RIPI/79, ‘ex vi’ do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN-CST nº 181/74.”*

De acordo com o inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72 (RIPI), o crédito de IPI dependia do consumo imediato e integral do produto. O novo regramento à época (RIPI/79), por sua vez, deixou de prever esta restrição, ampliando o próprio conceito de matéria-prima, produto intermediário “stricto sensu”, e material de embalagem, para abarcar outros bens equivalentes que sofram alteração no processo de produção. Eis o que diz o Parecer:

*“10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos ‘que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização’, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.*

*10.1. Como o texto fala em ‘incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários’, é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

*10.2. A expressão ‘consumidos’, sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.*

*10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).”*

É importante novamente ressaltar que o mencionado Parecer Normativo, argüido pela PGFN, diz respeito ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (para efeito de crédito básico), mas não define o conceito de insumo<sup>1</sup>. A legislação do IPI estabeleceu apenas uma definição legal dos termos (i) matéria-prima, (ii) produto intermediário e (iii) material de embalagem, que pode variar de acordo com a norma legal. Esses termos podem ser estipulados pelo legislador de forma estrita, como no RIPI/72 ou

<sup>1</sup> Insumo, segundo o Dicionário Houaiss, constitui “cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços”. Para o Dicionário Michaelis insumo “designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. O Dicionário Aulete, o conceitua como “cada um dos elementos ou fatores (como máquinas e equipamentos, energia, trabalho ou mão de obra) envolvidos na produção de mercadorias ou serviços.”

de forma mais ampla, com a alteração do RIPI/79. A definição legal pode, ainda, ser delimitada em razão da aplicação do Direito aos casos concretos, que demandam uma interpretação específica e uma decisão do caso em concreto à luz da não-cumulatividade prevista na Constituição. Como resultante, tem-se que a depender do bem, a discussão se confere ou não crédito para efeito da não-cumulatividade pode variar. Cada caso deve ser analisado segundo as suas características.

No entanto, pode-se dizer que, quando a legislação do IPI utiliza o termo insumo, o faz em substituição aos termos específicos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. O faz, por exemplo, no artigo 42 do RIPI/10, ao dispor que podem sair com suspensão *“as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos”* (inciso VI).

Nesse sentido, penso correto se dizer que matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem são espécies do gênero insumo, mas daí a dizer que o conceito de insumo restringe-se apenas àquelas três espécies, é contrariar a natureza das coisas.

Não é possível estabelecer uma sistemática de não-cumulatividade similar àquela aplicável ao IPI e ao ICMS, até porque o pressuposto de fato se mostra distinto, como reconhece Marco Aurélio Greco, em brilhante estudo sobre a matéria:

*“Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:*

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;*
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e*
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de ‘receita’ e não ‘produto’.*

*Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em o sentido das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes.*

*O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra – como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico Tú-Tú. O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que utilizada a palavra. No caso, o significado das palavras utilizadas nas leis examinadas é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado. A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria.” (Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, p. 108-109)*

É fundamental para se dirimir a questão posta nos autos, utilizar as regras da hermenêutica jurídica que fixam o “*instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma*”, de modo a interpretar as normas legais atinentes à não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A hermenêutica, em apertada síntese, elenca os seguintes métodos interpretativos: o gramatical, que diz respeito à forma do texto e significado das palavras; o lógico, que, pelo raciocínio, busca encontrar o pensamento jurídico subjacente à edição da lei e esclarecer sua finalidade, através da perquirição acerca da sua razão e da sua intenção; o histórico, caracterizado pela investigação de elementos históricos subjacentes à edição da lei, os motivos pelos quais os legisladores editaram a lei; o sistemático, aquele em que se confronta o dispositivo legal com as outras normas, visando à manutenção da unidade do sistema previsto no ordenamento jurídico; e o teleológico, que se caracteriza pela busca da finalidade da norma, ou seja, a finalidade da edição da lei.

Esses métodos de interpretação constituem os parâmetros delimitadores da subjetividade do intérprete, de modo a evitar juízos sem a devida fundamentação ou justificativa e, portanto, arbitrários do ponto de vista jurídico, na medida em que afastam, ou melhor, não permitem o controle de sua verossimilhança.

Veja que o controle é da verossimilhança e não da verdade, que é estranha ao direito. Busca-se o justo e não o verdadeiro, sendo que “*o sentido do justo comporta sempre mais de uma solução [Heller]*”, daí Eros Grau sustentar que a interpretação do direito é uma prudência, pois, o intérprete pratica a *juris prudentia*, e não *juris scientia*. Segundo Eros:

*“O intérprete atua segundo a lógica da preferência, e não conforme a lógica da consequência [Comparato]: a lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz]. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao direito; no direito há apenas o aceitável (justificável).”*

Mas esta prudência recomenda que seja a interpretação adequada a algumas pautas, assim elencada por Grau: (i) a primeira relacionada à interpretação do direito no seu todo; (ii) a segunda, à finalidade do direito; (iii) a terceira, aos princípios.

A primeira das pautas emana que a interpretação leve em consideração o direito como um todo, não de textos isolados, desprendidos. Daí a celebre frase de Eros Grau de que “*não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.*” Assevera o ilustre Professor paulista que “*a interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum*”.

Com essa pauta, alcançaríamos a necessária coerência do ordenamento jurídico, pois, na dicção de Bobbio (1996), “*num ordenamento jurídico não devem existir*

*antinomias*”<sup>2</sup>, como condição de justiça do próprio ordenamento.<sup>3</sup> É certo que existem normas jurídicas incoerentes, mas há regras que visam justamente dirimir os conflitos das leis.<sup>5</sup> Portanto, não é dado ao intérprete produzir algo que leve a incoerência do ordenamento. Muito pelo contrário, seu trabalho precípua é construir conceitos tratando o ordenamento como um sistema harmônico, como uma unidade, pois, o “*direito objetivo, de facto, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, em que cada um tem o seu porto próprio*”, conforme ensina Ferrara (2002)<sup>4</sup>.

A coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a justiça do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as conseqüências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria.

A segunda pauta diz respeito à finalidade. Com arrimo em Von Jhering, diz Eros que “*a finalidade é o criador de todo o direito e não existe norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade*”, concluindo que “*a contemplação, no sistema jurídico, de normas-objetivo importa a introdução, na sua ‘positividade’, de fins aos quais ele – o sistema – está voltado. A pesquisa dos fins da norma, desenrolada no contexto funcional, torna-se mais objetiva; a metodologia teleológica repousa em terreno firme*”.

A terceira e última pauta da interpretação como prudência, requer que o intérprete esteja vinculado pelos princípios, asseverando Grau que “*a interpretação do direito deve ser dominada pela força dos princípios; são eles que conferem coerência ao sistema*”.

As regras da hermenêutica e as pautas da interpretação como prudência, que em minha opinião se complementam, dão à interpretação a qualificação de jurídica e a necessária verossimilhança.

Mas é importante frisar, para encerrar este tópico, que há limites à interpretação. Celso Bastos ensina que “*a interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida*”. O que delimita a moldura é o texto normativo, como assevera Eros Grau:

*“Todo intérprete, embora jamais esteja submetido ao ‘espírito da lei’ ou à ‘vontade do legislador’, estará sempre vinculado pelos textos normativos, em especial – mas não exclusivamente – pelos que veiculam princípios (e faço alusão aqui, também, ao*

<sup>2</sup> Norberto Bobbio, Teoria do Ordenamento Jurídico. 8. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1996, p. 110

<sup>3</sup> Idem, Ibidem, p. 113

<sup>4</sup> Francesco Ferrara, Como aplicar e interpretar as leis, trad. Joaquim Campos Miranda – Belo Horizonte: Líder, 2002, p. 37

*‘texto’ do direito pressuposto). Ademais, os textos que veiculam normas-objetivo reduzem a amplitude da moldura do texto e dos fatos, de modo que nela não cabem soluções que não sejam absolutamente adequadas a essas normas-objetivo.”*

Feitas as considerações preliminares acima é importante notar que o crédito de PIS e COFINS não é sobre “insumo”. Em momento algum a norma legal diz isso. O crédito é sobre bens e serviços adquiridos e custos, despesas e encargos incorridos, pagos ou creditados. Basta uma leitura perfunctória pelos dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 para verificar que o crédito sempre está ligado à aquisição de bens e serviços ou de um custo, despesa ou encargo. O § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, é expresso neste sentido ao explicitar que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

*- aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*- aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

A finalidade condicionante do crédito estipulada pelo legislador foi a de que o bem ou serviço seja utilizado/empregado **“como insumo”**. No contexto do dispositivo o termo “como” expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto quer dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumos, mas “utilizados como insumo”. Há uma diferença substancial de ser insumo ou ser utilizado como insumo.

O sentido funcional de insumos não discrepa do sentido econômico, constituindo insumos os bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, também denominados de fatores de produção, abarcando as matérias-primas, bens intermediários, uso de equipamentos, capital, horas de trabalho, energia e etc. De acordo com Robert S. Pindyck e Daniel L Rubinfeld, professores, respectivamente, da M.I.T (Massachusetts Institute of Technology) e da Universidade da Califórnia, em sua festejada obra sobre Microeconomia, asseveram:

*“Durante o processo produtivo, as empresas transformam insumos, também denominados fatores de produção, em produtos. Os fatores de produção são tudo aquilo que a empresa utiliza no processo produtivo. Em uma padaria, por exemplo, os insumos incluem o trabalho; matérias-primas, como farinha e açúcar; e o capital investido nos fornos, batedeiras e em outros equipamentos necessários à produção de pães, bolos e confeitos.”*

Como se vê, pode-se dividir os insumos em amplas categorias de trabalho, matérias-primas e capital, podendo cada uma dessas incluir subdivisões mais limitadas. O trabalho abrange os trabalhadores especializados (carpinteiros, engenheiros) e os não especializados (trabalhadores agrícolas), bem como os esforços empreendedores dos administradores da empresa. As matérias-primas incluem o aço, o plástico, a eletricidade, a água e quaisquer outros materiais que a empresa adquira e transforme em produto final. O capital inclui o terreno, as instalações, a maquinaria e outros equipamentos, bem como os estoques.

O conceito jurídico adota o sentido econômico de insumo, consoante Maria Helena Diniz, que diz ser insumo:

*“1. Despesa e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.” DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 870*

Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, mão de obra, energia, as indumentárias. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de:

- I) negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, ao pretender aplicar as regras restritivas do IPI, e;
- II) dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Maria Teresa Martínez López

## 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 conseqüência, 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 óleo 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.**

Processo nº 13204.000127/2005-05  
Acórdão n.º **9303-002.660**

**CSRF-T3**  
Fl. 463

---

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

Júlio César Alves Ramos

CÓPIA