



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

Processo nº 13204.000129/2004-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-002.046 – 1ª Turma Especial
Sessão de 21 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

PIS/COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição 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 contribuição apurada de forma não-cumulativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I - Por maioria de votos, em não converter o processo em diligência. Vencido o Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira; II - Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, no sentido de reconhecer o direito de descontar créditos em relação as aquisições do óleo combustível TP A-BPF; III - Por maioria de votos, em negar provimento quanto às glosas decorrentes de fornecimento de alimentação para os funcionários e serviço especializado de vigilância. Vencido o Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira; IV - Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação as demais glosas (alteamento, limpeza e passagem, locação de equipamentos, decapeamento, lavra, transporte de funcionários, melhoria das estradas, gasolina comum e óleo diesel). Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento nestes itens. Designado o Conselheiro Flávio de Castro Pontes para elaborar o voto vencedor. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. André Delduca Cilino, OAB/SP 258.040.

Documento assinado digitalmente por Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira em 09/12/2013.

Autenticado digitalmente em 09/12/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 17/12/2

013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 12/12/2013 por PAULO ANTONIO CALIENDO VELL

OSO DA SILVEIRA

Impresso em 09/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13204.000129/2004-13
Acórdão n.º **3801-002.046**

S3-TE01
Fl. 3

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão nº 01-14.305, de 16 de junho de 2009, da 3ª. Turma da DRJ/BEL, referente ao processo administrativo nº 13204.000129/2004-13, em que foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, não sendo reconhecido o direito creditório, sendo mantidas as glosas.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ/BEL, que assim relata:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de PIS/Pasep não cumulativo no valor de R\$ 134.841,48, 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 PIS/Pasep no valor de R\$ 85.647,43, 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. 22/40), 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 10.637, de 2002), não devendo "pairar dúvidas 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 inumo está intimamente ligado à idéia de consumo de certo bem ou serviço, deforma 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.

Entendeu a DRJ/BEL por conhecer a manifestação de inconformidade apresentada, por ser tempestiva e por esta atender aos requisitos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Na primeira parte do acórdão, fez a DRJ/BEL tratou das alegações de inconstitucionalidade. Transcreve-se aqui este trecho do acórdão:

5. No que diz respeito às alegações de inconstitucionalidade, vale lembrar que tais argumentos não são oponíveis à instância julgadora administrativa, pelo que não se toma conhecimento destes.

6. Não cabe à autoridade administrativa, em face de sua vinculação ao texto legal, apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária, competindo-lhe tão somente aplicar o direito tributário positivo. O julgador administrativo nesta instância deve estrita observância aos atos expedidos pela Receita Federal, consoante estabelece o art. 7º da Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, que "Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento — DR F.

7. Em verdade, de acordo com o parágrafo único do artigo 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Compete ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei obrigar seu cumprimento, cabendo ainda citar que tal entendimento foi objeto de súmulas dos extintos Conselhos de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Após, a DRJ/BEL julga o mérito da manifestação de inconformidade, entendendo pelo indeferimento da solicitação da contribuinte, devendo ser mantidas as glosas, vejamos:

15. Em relação às glosas, no que diz respeito aos bens, tem-se:

a) gasolina e óleo diesel utilizados para transporte de materiais — deverá ser mantida a glosa, por não se enquadrarem no conceito de insumos;

b) óleo combustível TP, utilizado como energia para aquecimento dos vasos que promoverão a redução da água contida na polpa — conforme transcrição do art. 3º da Lei nº 10.822, de 2003, acima, a energia térmica somente pôde ser aproveitada a partir da Lei nº 11.488, de 2007, (15.07.2007), devendo ser mantida a glosa.

16. Quanto aos serviços glosados (alteamento, limpeza, locação, jantar, descafeamento, lavra, transporte de funcionários, vigilância e melhoria nas estradas), entende-se que os mesmos não são utilizados na linha de produção, devendo ser mantida a

glosa, conforme esclarecimentos anteriormente prestados (itens 13 e 14 acima).

17. Especificamente com relação à energia elétrica, conforme os esclarecimentos feitos pela Fiscalização no Termo de Diligência, não houve glosa a partir de fevereiro de 2003, podendo isso ser comprovado pelas relações de produtos glosados constante das fls. 03/38 do Anexo I ao processo nº 13204.000009/2004-16.

Assim restou ementado o Acórdão n. 01-14.305, de 16 de junho de 2009, da 3ª. Turma da DRJ/BEL:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

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 do PIS/Pasep, 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 argüição 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.

Solicitação Indeferida.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário. Após fazer breve retrospectiva dos fatos, foram apresentadas as razões de direito para a reforma da decisão de 2ª. instância.

Em seus requerimentos, requereu que seja julgado procedente o Recurso Voluntário apresentado, sendo reformada a decisão proferida pela DRJ. Reproduzem-se aqui os pedidos:

51. Diante de todo o exposto, requer a total reforma da decisão recorrida, em razão da demonstração de que:

(i) o artigo 3º, da Lei nº 10.637, dispõe sobre a possibilidade de se utilizar, no regime não-cumulativo, de créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos nas atividades desenvolvidas pela Recorrente;

(ii) o conceito de insumo da decisão recorrida não encontra respaldo no dispositivo legal que permite o aproveitamento de créditos, tampouco na Constituição Federal;

(iii) todos os créditos decorrem de bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo da Recorrente, não havendo qualquer fundamento de validade o entendimento fazendário impugnado, no sentido de que o insumo deve ter (necessária e obrigatoriamente) relação direta com o produto e não com o processo produtivo, como sustenta a Recorrente.

Após, apresenta a contribuinte petição, onde foram reiterados os pedidos para que seja dado integral provimento ao recurso voluntário, reformando-se o acórdão recorrido. Na mesma oportunidade juntou documento, que se trata de Solução de Divergência nº 37-Cosit, oriunda do processo nº 13204.000028/2007-87, onde é interessada a própria contribuinte ora recorrente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Antonio Caliendo Velloso Da Silveira.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

O caso em questão trata de pedido de homologação de créditos de bens e serviços que seriam utilizados como **insumo** no processo produtivo desenvolvido pela Recorrente. Os bens e serviços não homologados pela Delegacia de Julgamento foram os seguintes:

- (i) *Serviços de alteamento;*
- (ii) *Serviços de limpeza e passagem;*
- (iii) *Serviço de locação de equipamentos para extração do minério;*
- (iv) *Fornecimento de alimentação para os funcionários;*
- (v) *Serviço de decapeamento;*
- (vi) *Serviço de lavra;*
- (vii) *Serviço de transporte de funcionário;*
- (viii) *Serviço especializado de vigilância;*
- (ix) *Serviço de melhoria das estradas que conduzem às jazidas minerais;*
- (x) *Gasolina comum;*
- (xi) *Óleo diesel;*
- (xii) *Óleo combustível TP A-BPF;*
- (xiii) *Energia elétrica.*

A jurisprudência do CARF é polêmica em relação ao tema, existindo posicionamentos divergentes sobre a matéria. Três posicionamentos sobressaem sobre o conceito de insumo: como integrados ao produto ou serviço, como necessários à atividade ou como

O primeiro conceito aparece em diversas decisões do CARF, dentre as quais podemos citar:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Em sentido diverso podemos citar a seguinte decisão:

Acórdão 3402001.661 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

*COFINS NÃO CUMULATIVIDADE RESSARCIMENTO
CONCEITO DE INSUMO CRÉDITOS RELATIVOS A
AQUISIÇÕES DE PEÇAS COM DESGASTE NO PROCESSO
PRODUTIVO LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.*

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão "insumos e despesas de produção incorridos e pagos", obviamente não se restringe somente aos

insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

Créditos autorizados: a aquisições de óleo combustível, e de peças com desgaste no processo produtivo tais como peneiras, chapas perfuradas, correias, telas, capas perfuradas e martelos tipicamente integrantes dos maquinários do processo produtivo, e material de embalagem (containers flexíveis).

Atividade da empresa: setor de alimento.

Por último, partilhamos do entendimento de que o conceito de insumo de ser buscado de modo autônomo ao preceituado no IPI, no ICMS e mesmo no IRPJ, visto que os tributos mencionados possuem materialidade distinta da PIS e COFINS.

Diferencia-se do IPI porque não abrange somente atividades de industrialização, não se dirige apenas a comercialização, pois envolve outras atividades de produção (industrialização) e não se submete ao IRPF porque não procura verificar a renda (disponibilidade econômica ou jurídica) do contribuinte, nem tampouco aferir a sua capacidade contributiva.

Tampouco se admitiria a utilização do conceito de insumo previsto no IPI, ICMS ou IR sob pena de se constituir na utilização indevida de analogia, pelo uso de vedada ampliação da base de cálculo do tributo. Determina o art. 108 do CTN que: “(...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

O conceito de insumo diferencia-se dos gastos necessários à industrialização (IPI), consumidos ou integrados à mercadoria ou necessários à atividade (IR) e deve estar coerentemente ligado à essência do tributo em questão, ou seja, na produção. Os gastos de materiais de escritório não são usualmente necessários à produção e portanto não geram créditos de PIS/Cofins, apesar de necessários à atividade, abatendo da base de cálculo do IR.

O conceito de insumo não está claramente delimitado na legislação, sendo que o art. 3º determina que:

“Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

Inexistindo limitação por parte da legislação, não cogita tal limitação por normas infralegais, de tal modo que toda a despesa necessária à produção ou prestação de serviços permitirá o seu aproveitamento em prol do princípio da não-cumulatividade.

Da leitura do pedido da recorrente se verifica que a prova de que os insumos citados foram necessários à produção se encontraria presente no processo nº 13204.000009/2004-16, inexistindo nestes autos qualquer elemento que permita fazer o julgamento sem a referida prova.

O relatório da DRJ/BEL, em seu item 2, do acórdão ora recorrido deixa claro que: “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.”.

Em seguida, no item 3, também é referido que: “Após diligência realizada pela Fiscalização da Unidade (cópia do Termo nas fls. 64/73 do presente processo), foi reconhecido o direito ao crédito de PIS/Pasep no valor de R\$ 85.647,43, 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.”

Necessário destacar também que a fls. 15 dos autos há um TERMO DE JUNTADA DE PROCESSO. No referido termo é dito que o presente processo estava sendo juntado, por apensação, naquela data (28/12/2007), ao processo 13204.000009/2004-16.

O processo 13204.000009/2004-16 ainda não foi julgado, estando no momento aguardando julgamento por este Conselho.

Absolutamente necessário portanto que seja realizada a baixa em diligências do presente processo, de modo que estes seja somente incluído em pauta junto com o processo 13204.000009/2004-16, haja vista o apensamento realizado de fls. 15, bem como de que toda a prova realizada se encontra no referido processo, não sendo passível de verificação se os bens e serviços são ou não insumos sem a referida prova.

Em face do exposto, encaminho o voto para que seja o presente processo baixado em diligências, a fim de que seja ele aguardado para colocação em pauta a posteriori, de modo que seja julgado **conjuntamente** com o processo 13204.000009/2004-16.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio de Castro Pontes - Redator designado

Ainda que respeitáveis as razões do ilustre relator, discorda-se de seu entendimento.

O processo tem todos os elementos necessários para a formação da convicção do julgador. Assim, afasta-se de imediato a proposta do relator de conversão em diligência.

Passa-se a apreciação do mérito. 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:

- 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 – Cofins e Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 – PIS, 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;

IX - 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 das Lei nº 10.833/03 e 10.637/2002.

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 despidendo 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 – Cofins – abaixo transcrito, e da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03) – PIS, 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 dessas contribuições. 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 das contribuições em referência 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.

Com efeito, o conceito de insumo no âmbito do direito tributário foi estabelecido no inciso I, § 1º, do artigo 1º da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, *in verbis*:

Art. 1º

(...)

§1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

Nesse sentido, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.020.991 - RS, assim se pronunciou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e Resp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(STJ, 1ª Turma, REsp 1.020.991-RS, DJe 14/05/2013, rel. Sérgio Kukina)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Relator no julgamento deste recurso especial:

No mais, não houve a alegada restrição do conceito de insumo com a edição das Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04, mas apenas a explicitação da definição deste termo, que já se encontrava previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nesses instrumentos normativos, o critério para a obtenção do creditamento é que os bens e serviços empregados sejam utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. Logo, não se relacionam a insumo as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa.

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e COFINS sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos

serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados (...) (grifou-se)

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 - Cofins e na IN nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03) - PIS.

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.

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 contribuição 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.

Processo nº 13204.000129/2004-13
Acórdão n.º **3801-002.046**

S3-TE01
Fl. 19

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

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Redator designado