



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

**Processo n°** 13977.000232/2005-95  
**Recurso n°** 162.471 Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-00.416 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2010  
**Matéria** Cofins Não-Cumulativa  
**Recorrente** BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** DRJ no RIO DE JANEIRO II - RJ

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE DE NORMA PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

Os julgadores das DRJ estão vinculados aos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, estando impossibilitados de apreciar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade de normas, consoante Portaria MF nº 58/06, art. 7º.

**INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.**

O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e normatizado pela IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º, na apuração de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos do voto do Relator.

  
Rodrigo da Costa Possas – Presidente



Mauricio Taveira e Silva – Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Tereza Martinez Lopez.

## Relatório

BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este colegiado, através do recurso de fls. 966/980 contra o acórdão nº 13-21.737, de 29/09/2008, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, DRJ/RJOII, fls. 955/964, que indeferiu pedido de ressarcimento de crédito da Cofins não-cumulativa, referente ao 3º trimestre de 2005, protocolizado em 26/10/2005 (fl. 01).

Conforme Despacho Decisório de fls. 872/898, a DRF reconheceu parcialmente o direito creditório, efetuando glosas em relação a bens utilizados como insumos e encargos de depreciação de bens do ativo permanente.

Inconformada, a contribuinte protocolizou, em 07/12/2006, manifestação de inconformidade de fls. 913/930, acrescida dos documentos de fls. 931/949, apresentando as seguintes alegações:

1. segundo a IN SRF nº 404/04, art. 8º, os produtos adquiridos pela empresa (rolamentos, *folders* e sacos de rafia) não se enquadram no conceito de insumos, embora sejam efetivamente utilizados na fabricação de seus produtos. O direito ao crédito estaria condicionado a que esses materiais sofressem alterações físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além de observadas demais condições estabelecidas na legislação de regência. Contudo, a restrição imposta pela referida instrução normativa ao interpretar o termo “insumo” nos moldes do Decreto nº 4.544/02, art. 164, I – RIPI/02, sem respaldo da lei, a torna ilegal;

2. os insumos glosados atendem as seguintes finalidades:

2.a) *folders*: utilizados para demonstrar as características dos produtos, bem como as instruções para montá-los, pois a empresa trabalha com produtos montados pelo próprio adquirente, além de obrigatório pela legislação brasileira para certificar que o produto decorre de reflorestamento;

2.b) sacos de rafia: utilizado na embalagem e na venda dos resíduos da empresa;

2.c) rolamentos: arbitrária e ilegal a glosa, por se tratar de insumo com contato direto com o produto fabricado.

A DRJ, indeferiu a solicitação, cujo acórdão restou assim ementado:

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

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.*

*Somente podem gerar créditos da Contribuição 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.*

*COFINS/MATÉRIA-PRIMA Materiais utilizados em máquinas industriais (correia, abraçadeira, mangueira de sucção, estator, rotor, retentor, rolamento, anel, suporte de navalha, esteira e acoplamento), não são matérias-primas, nem produtos intermediários, e tampouco guardam qualquer semelhança com tais insumos, e não geram créditos nas aquisições dos citados bens.*

*INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.*

*Solicitação Indeferida*

Tempestivamente, em 12/11/2008, a contribuinte protocolizou recurso voluntário de fls. 966/980, aduzindo, preliminarmente, nulidade do acórdão recorrido pela falta de apreciação da alegada inconstitucionalidade/ilegalidade da IN SRF nº 404/04. Caso este não seja o entendimento deste E. Conselho, a interessada menciona que os contornos definidos pela EC nº 42/03, ao incluir o § 12 ao art. 195 da CRFB atribuíram ao legislador ordinário tão somente a possibilidade de estabelecer ramos de atividade que estariam sujeitos ao princípio da não-cumulatividade. Assim, para que a não-cumulatividade seja efetivamente implementada, devem ser considerados créditos de mercadorias, insumos, custos e despesas, enfim, toda a gama de elementos diretos e indiretos necessários à obtenção de recursos tributáveis por essas contribuições. Destarte, indevida a utilização subsidiária da legislação do IPI para definir o conceito de “insumos” ou sua conceituação restritiva por meio de instrução normativa.

Após repetir os insumos glosados pelo auditor e suas finalidades, conforme citados anteriormente, a recorrente requer a anulação do acórdão recorrido face a ausência de análise da ilegalidade/inconstitucionalidade de normas. Subsidiariamente, seja deferido integralmente o pedido de restituição.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

Não há como concordar com o pedido da interessada quanto à anulação do acórdão e o seu retorno à instância julgadora *a quo*, para apreciação e manifestação quanto à ilegalidade/inconstitucionalidade de normas, visto que as DRJ estão vinculadas aos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, consoante ato que disciplina o funcionamento das DRJ, Portaria MF nº 258/01, art. 7º (posteriormente Portaria MF nº 58/06, art. 7º), o qual assim consigna:

*Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros." (grifei.)*

De se registrar que também este Conselho está impedido de apreciar inconstitucionalidade de legislação tributária, consoante Súmula nº 2 do então Segundo Conselho de Contribuintes, editada nos seguintes termos:

*SÚMULA Nº 2*

*O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

Assim, tendo em vista a inexistência de motivação a dar ensejo a anulação do acórdão *a quo*, passa-se à análise da pertinência das glosas efetuadas.

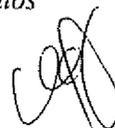
Visando a efetiva aplicação da não-cumulatividade, a contribuinte argumenta que devem ser considerados os créditos de mercadorias, insumos, custos e despesas, enfim, toda a gama de elementos diretos e indiretos necessários à obtenção de recursos tributáveis por essas contribuições. Assim, insurge-se contra a utilização subsidiária da legislação do IPI para definir o conceito de "insumos" ou sua conceituação restritiva por meio de instrução normativa.

O termo insumo encontra-se expresso no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, nos seguintes termos:

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

*[...]*

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

Visando normatizar o conceito de insumo a IN SRF nº 404/04, assim registra:

*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:*

[...]

*§ 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;*

[...]

Quanto às exclusões, o cerne da questão decorre de divergência da conceituação de “insumo”, pois, entende a recorrente que o insumo deve ser compreendido em seu sentido *lato*, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e serviços cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.

Todavia, não há como concordar com as alegações de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da IN SRF nº 404/04, pois, com supedâneo na interpretação restritiva a que as outorgas excludentes de crédito tributário se sujeitam, ao normatizar o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, a IN SRF nº 404, art. 8º, inciso I, “b” e “b.1” c/c § 4º, inciso I, “b”, entende como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, os bens ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Ademais, inúmeras são as Soluções de Consulta ou Divergência a registrar que o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Nesse sentido, dentre outras, dispõe a Solução de Divergência Cosit nº 15/08, bem assim as Soluções de Consulta SRRF04 nº 54/05, SRRF07 nº 39/07 e a SRRF08 nº 400/08, esta ementada nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*CRÉDITO. INSUMOS.*

*Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou*

consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. 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, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art.66, § 5º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

#### CRÉDITO INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. 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, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, art.8º, § 4º. (grifei)



Portanto, as normas que regem a matéria impedem a utilização de créditos decorrentes de bens e serviços que não sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos destinados à venda.

Por outro lado, embora genericamente os insumos glosados anteriormente relatados, de fato, não devessem ser considerados, no presente caso as especificidades da contribuinte ao efetuar a produção e venda do seu produto ensejam uma análise mais detalhada. Conforme demonstra o documento de fl. 947, o produto comercializado pela contribuinte pressupõe sua montagem pelo adquirente, sendo, portanto, necessária a ilustração gráfica destinada a orientar a montagem do produto, assim como os *folders* destinados orientar o uso, conservação e manutenção, bem como o certificado de que o produto fora elaborado a partir de floresta replantada (fl. 946).

Assim, entendo devam ser considerados como insumos os *folders* e material gráfico que acompanhem o produto em sua embalagem.

Quanto aos sacos de rafia utilizados na embalagem do produto, seus créditos também devem ser considerados. Em relação aos sacos de rafia utilizados na venda de resíduos, ainda que se trate de um subproduto, uma vez que se destinam a venda, desde que preenchidas as demais condições, também fazem jus ao crédito.

Por outro lado, quanto aos rolamentos, não se enquadram no conceito de insumo, pois não têm ação direta sobre o produto em fabricação, sendo condição necessária imposta para aproveitamento dos créditos a aplicação ou consumo diretamente na produção do bem. Contudo, a interessada não trouxe aos autos qualquer elemento de prova que demonstrasse a aplicação ou consumo diretamente sobre o bem produzido.

Sendo essas as considerações que reputo suficientes e necessárias à resolução da lide, voto no sentido de **rejeitar a preliminar** suscitada e, no mérito, **dar parcial provimento** ao recurso voluntário para reconhecer o direito de a contribuinte se creditar da cofins não-cumulativa referente aos insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, conforme discriminados anteriormente, ou seja: os *folders* e materiais gráficos que acompanhem o produto em sua embalagem e sacos de rafia. No mais, mantém-se a decisão recorrida.

  
Mauricio Taveira e Silva