



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

Processo n° 10950.003049/2006-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.937 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente PLANT BEM FERTILIZANTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

Ementa:

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não havendo a possibilidade de cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo. Impressos, materiais de escritório, uniformes e equipamentos de proteção individual não constituem insumos para uma empresa fabricante e revendedora de adubos e fertilizantes.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito à tomada de crédito em relação ao frete sobre serviços de transporte e em relação aos serviços de desembarço/desestiva. Vencido o Cons. Robson José Bayerl, que votou por negar provimento na íntegra.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Robson José Bayerl, Marcos Tranchesí Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Versa o presente sobre PER/DCOMP (fls. 3¹ a 6) relativo a crédito de Cofins não-cumulativa referente ao 2º trimestre de 2005, no valor de R\$ 83.313,26.

Ao analisar a solicitação (fls. 77 a 90), a unidade local reconhece parcialmente o direito creditório (R\$ 34.841,84) homologando, na parte reconhecida, as compensações requeridas. As parcelas não reconhecidas referem-se a: a) creditamento de aquisições de bens que não podem ser caracterizados como insumos (contas “impressos e material de escritório-cif” e “uniformes e epi-cif”); e b) aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços sem previsão legal (contas “fretes s/ compras - estoques”, “desembarço/desestiva - estoques”, “fretes s/ compras-cif”), vinculados a aquisições de matérias primas com alíquota zero.

Cientificada da decisão da unidade local (em 2/6/2011 - fl. 93), a empresa apresenta manifestação de inconformidade (em 30/6/2011 - fls. 96 a 124). Na peça apresentada, sustenta que: a) o princípio constitucional da não-cumulatividade garante à contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante de IPI, ICMS, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins relativos às operações anteriores, sendo impossível sua modulação pelo legislador ordinário; b) o conceito de insumo constante das Instruções Normativas da RFB (então SRF) nº 247/2002 e 404/2004 é demasiadamente restritivo, uma vez que veda o direito ao aproveitamento de créditos relacionados a insumos essenciais à atividade industrial, e deve ser afastado, assim como a Lei nº 10.637/2002, pois tais normas infraconstitucionais não podem estabelecer vedações ao aproveitamento de crédito; c) o CARF tem entendido que o conceito de insumo para efeito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser o do IR, e não o do IPI, o que abarca os materiais de escritório e uniformes e equipamentos de proteção individual - epi's; e d) o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser analisado à luz do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (que trata da manutenção de créditos em relação a vendas efetuadas com alíquota zero).

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Em 4/11/2011, no julgamento de primeira instância (fls. 165 a 174), acordou-se que: a) “não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição e dos custos/despesas com desembaraço/desestiva, sendo permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, já que tais despesas compõem o custo de aquisição”; b) “no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços”; e c) “as instâncias administrativas são incompetentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Cientificada da decisão em 16/1/2012 (fl. 177), a empresa apresenta recurso voluntário em 15/2/2012 (fls. 178 a 206), basicamente reiterando os argumentos expostos na manifestação de inconformidade, sobre a impossibilidade de modulação infraconstitucional do princípio da não-cumulatividade, sobre o conceito restritivo de insumos estabelecido nas normas infralegais da RFB (advindo do IPI), em desacordo com o posicionamento do CARF (pautado pelo IR), e sobre o entendimento de que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 revogou o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e, portanto, a aquisição de serviços (frete / desestiva) vinculados à compra de bens sujeitos à alíquota zero não inibe o direito ao crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Dos três pontos atacados no Recurso Voluntário, impende-se destacar a impossibilidade de análise por parte deste CARF do primeiro, que sustenta ser a não-cumulatividade expressa na Constituição Federal brasileira (art. 195, § 12) inatingível pela legislação infraconstitucional, devendo eventual modulação ser feita tão-somente no próprio texto constitucional, o que culminaria no reconhecimento de inconstitucionalidade nas limitações estabelecidas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e pelas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. O tema já é inclusive sumulado no âmbito deste tribunal:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Resta, assim, a análise da abrangência do conceito de insumos na legislação referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, e a verificação de compatibilidade entre o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Do conceito de insumo

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange “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 incluídos no ativo imobilizado” e “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF, sendo uma delas inclusive mencionada no Recurso Voluntário, cabendo ressaltar que ainda não há posicionamento assentado nesta corte administrativa sobre a matéria). Contudo, tal tarefa se revela improfícua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado na legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de “despesas operacionais”, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da Cofins não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos 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, (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda. Poder-se-ia aí argumentar que a lei desbordou do comando constitucional referente à não-cumulatividade, que asseguraria o creditamento a qualquer despesa necessária à consecução do objeto social da empresa, como parece sugerir a recorrente. Contudo, reitera-se que este tribunal carece de competência para levar adiante a discussão, em face da Súmula CARF nº 2.

Há, assim, que se acolher a argumentação de que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril. Não poderia cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo.

A recorrente é empresa dedicada à fabricação e venda de adubos e fertilizantes. Não há dúvida, por exemplo, ao afirmar-se que a matéria-prima utilizada na confecção dos adubos e fertilizantes constitui insumo. Contudo, entre a zona de certeza positiva e a de certeza negativa (uma cesta de natal entregue pela empresa a um funcionário certamente não constitui um insumo) existe uma zona de “penumbra” (GENARO CARRIÓ²),

²In Notas Sobre Derecho y Lenguaje, 5 ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006, p. 55 e ss.

na qual só a análise do caso concreto, das atividades da empresa e do processo produtivo permitirá um enquadramento mais preciso.

A glosa (mantida pelo julgador *a quo*) é efetuada em relação às despesas com impressos, materiais de escritório, uniformes e equipamentos de proteção individual.

No recurso voluntário, a empresa argumenta que o termo “insumo” abrange, além das despesas diretas:

“[...] todas as despesas indiretas incorridas para a obtenção de receita, como, por exemplo: os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, inclusive com o pessoal das áreas de vendas, marketing, distribuição, administrativo interno de vendas, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, fretes sobre compras, desembaraço/desestiva, impressos, material de escritório, uniformes, epi's, etc, além daquelas despesas administrativas propriamente ditas [...]”

Não é preciso muito esforço para perceber que tal posicionamento não se coaduna com a disposição legal que trata da matéria. Nas relações não exaustivas apresentadas pela recorrente encontram-se somente zonas de certeza negativa em relação à lei que rege a matéria. Sequer se visualiza “zona de penumbra”.

Todas as atividades relacionadas podem até ter alguma relação com o objeto social da empresa (fabricação e venda de adubos e fertilizantes), mas não com o processo produtivo/fabril. Não há, assim, como acatar a tese da recorrente, no sentido de um alargamento do conceito de insumos que transbordaria o dispositivo legal que rege a matéria.

Não se acolhe, destarte, a argumentação de que impressos, materiais de escritório, uniformes e equipamentos de proteção individual constituam insumos para uma empresa fabricante e revendedora de adubos e fertilizantes, pela inexistência de vínculo de tais itens com o processo produtivo/fabril.

Do creditamento em relação a serviços relacionados a bens adquiridos com alíquota zero

Pleiteia ainda a recorrente o creditamento em relação a três contas, intituladas “fretes s/ compras - estoques”, “desembaraço/desestiva - estoques”, e “fretes s/ compras-cif”.

Instada a explicitar as referidas contas, indicando as razões pelas quais considerou como geradores de crédito da contribuição os dispêndios nelas registrados, a empresa (fl. 53) assim esclareceu seu conteúdo, classificando as despesas como “serviços utilizados como insumos”, albergados pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

“Serviços Utilizados como insumos - Fretes s/ compras - estoques

Aquisição de serviços de transporte das compras de insumos.

Serviços Utilizados como insumos - Desembaraço/desestiva

Aquisição de serviços de carga e descarga da compra de insumos.

Serviços Utilizados como insumos - Fretes s/ compras - (CIF)

*Aquisição de serviços de transporte das compras de insumos.”
(grifos no original)*

A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador *a quo* no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.

A recorrente questiona ainda a vigência do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, afirmando que tais dispositivos foram revogados pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que dispõe:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

Nesse ponto, como já esclarecido pelo julgador *a quo*, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não revoga nem o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, nem o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Enquanto o comando da Lei nº 11.033/2004 permite à empresa que adquire um produto tributado pelas contribuições mantenha o crédito mesmo que a venda se dê de forma não tributada, os dois outros dispositivos (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) vedam o creditamento da contribuição para bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição na aquisição.

Assim, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 impedem o creditamento no caso de a aquisição de bens ou serviços não estar sujeita ao pagamento da contribuição. E a Lei nº 11.033/2004 não gera direito a novo crédito (contrapondo a vedação), mas tão-somente permite a manutenção dos créditos (se existentes), no caso de venda efetuada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições. Veja-se que, no caso em questão, em face da inexistência de vedação no dispositivo legal analisado, era (e continua sendo) possível o creditamento em relação a serviços tributados efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

Improcedente assim a afirmação de que houve revogação dos dispositivos que estabelecem a vedação de creditamento, o que, contudo, não prejudica, como exposto, o direito ao creditamento.

É relevante destacar, por fim, que a segunda motivação alegada pela fiscalização para o não reconhecimento do crédito, de que somente os fretes nas operações de venda é que seriam ensejadores de crédito, merece aparas. Também as despesas com frete nas operações de compra de insumos podem gerar créditos (compondo o custo de aquisição do bem), como decidiu recentemente esta turma, de forma unânime, cabendo reproduzir abaixo excerto do voto condutor:

*“[...] na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os **dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete** podem se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) **se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I**; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.”³ (grifo nosso)*

Destaque-se, por fim, que o fato de o serviço compor o custo de aquisição dos bens utilizados como insumos não opera uma transformação da natureza dos serviços tributados em bens não tributados, impossibilitando o creditamento. “Integrar o custo de aquisição do bem adquirido” difere de “integrar o tratamento tributário do bem adquirido”.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao creditamento em relação aos serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação, referidos nas três contas intituladas “fretes s/ compras - estoques”, “desembarço/desestiva - estoques”, e “fretes s/ compras-cif” (que, em que pese a denominação inadequada, foram explicadas pela recorrente como sendo referentes a “aquisição de serviços de transporte das compras de insumos” e “serviços utilizados como insumos - desembarço/desestiva”).

³ Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesí Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2012.

Rosaldo Trevisan

CÓPIA