

DF CARF MF



Fl. 141

S3-C4T3
Fl. 1

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

Processo nº 13204.000024/2005-37
Recurso nº 513.507 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.723 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria RESSARCIMENTO COFINS
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

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: 01/01/2005 a 31/01/2005

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para deferir o ressarcimento complementar decorrente do reconhecimento do direito aos créditos da contribuição em relação aos serviços de decapeamento, de lavra, de locação e ao óleo tipo A-BPF. Vencidos os Conselheiros Ivan

Assinado digitalmente em 13/12/2010 por ROBSON JOSE BAYERL, 15/12/2010 por ANTONIO CARLOS ATUÍ IM

Autenticado digitalmente em 13/12/2010 por ROBSON JOSE BAYERL

DF CARF MF

Fl. 142

Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz, que reconheceram também o direito aos créditos pela aquisição de combustíveis.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Morais Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz.

Relatório

Cuida-se, na espécie, de ressarcimento/compensação de saldo credor de Cofins não cumulativa, período de apuração janeiro/2005.

Inicialmente este processo foi juntado ao PA 13204.000009/2004-16, todavia, por motivos não claramente declinados, foi posteriormente desapensado para julgamento, o que justifica a não observância de uma seqüência lógica e cronológica de instrução.

No Termo de Encerramento de Diligência, relativamente ao exame do direito de crédito, a fiscalização discorre sobre os procedimentos realizados; o conceito de insumo admitido, à luz do Parecer Normativo CST nº 65/79 e IN SRF 247/02 e 404/04; destacando que é primordial para sua caracterização a ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; os demonstrativos de apuração elaborados e utilizados para aferição do cálculo; ressaltou que o contribuinte possuía provimento em ação judicial (MS 2002.39.00.008558-1/PA) que lhe garantia o direito de não incluir as receitas financeiras na base de cálculo da exação, esclarecendo que os valores pertinentes seriam objeto de constituição mediante lançamento com a exigibilidade suspensa. Em conclusão, aduziu que os seguintes bens/serviços não se enquadrariam na acepção normativa de insumo: 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) serviços de locação de equipamentos para extração do minério (fora da planta industrial); iv) fornecimento de refeições (jantar) para os funcionários; v) serviços de retirada de vegetação e solo para exposição do minério (decapeamento); vi) serviços de extração do minério (lavra); vii) serviços de transporte de funcionários; viii) serviços de segurança patrimonial; ix) serviços de manutenção e melhorias das estradas privadas que conduzem às jazidas; x) a gasolina comum utilizada pelos veículos da fábrica para transporte de materiais; xi) o óleo diesel consumido nos caminhões utilizados no transporte de caulim; xii) o óleo combustível tipo A-BPF utilizado na “fase da ‘evaporação’ – redução do teor de água contida na polpa através da passagem por evaporadores (a evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor produzido em caldeiras pela queima do combustível)”, por não haver ação direta sobre produto final; e, xii) a energia elétrica relativa aos meses de dezembro/2002 e janeiro/2003, apropriável exclusivamente se consumida na produção.

Assinado digitalmente em 13/12/2010 por ROBSON JOSE BAYERL, 15/12/2010 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Autenticado digitalmente em 13/12/2010 por ROBSON JOSE BAYERL

DF CARF MF

Processo nº 13204.000024/2005-37
Acórdão nº 3403-00.723

Fl. 143

S3-C4T3
Fl. 2

Considerando o procedimento fiscal realizado foi exarado despacho decisório reconhecendo parcialmente o crédito pleiteado e, conseqüentemente, homologando-se parcialmente a compensação efetivada.

Cientificado do decisório, o contribuinte ingressou com manifestação de inconformidade alegando equívoco nas glosas perpetradas, em clara afronta ao princípio da não cumulatividade gravado no art. 195, § 12 da CF/88 e art. 3º, II da Lei nº 10.833/03, dentre outros, eis que aludidos bens e/ou serviços estão intimamente ligados ao processo produtivo. Inicia por historiar a legislação da Cofins não cumulativa, com realce para o excerto que cuida da possibilidade de creditamento estatuída no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03 (*"bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes ..."*) em confronto com o conceito de insumo declinado no Termo de Diligência Fiscal, mormente a IN SRF 404/04, que exigiria a sua integração ao produto final e ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, o que revelaria a extrapolação do papel designado para os atos normativos, em testilha com o princípio da legalidade, citando jurisprudência administrativa e judicial.

Prossegue sustentando que a acepção de "insumo" estaria ligada à idéia de consumo, de forma direta ou indireta, na atividade da pessoa jurídica para fabricação do produto, de modo que todos os bens ou serviços sem os quais não fosse possível obter o produto final acabado e com suas características próprias se enquadraria naquele conceito, citando doutrina; que as exclusões levadas a efeito dizem respeito a insumos intrinsecamente afetos e indispensáveis à fabricação do produto caulim; que não faria sentido a empresa arcar com custos desnecessários à consecução dos seus objetivos, donde se concluiria que todos os seus custos são necessários; que todos os serviços e bens glosados são essenciais ao processo produtivo; que a própria RFB, através de soluções de consulta que reproduz, ampara sua pretensão; que a matriz constitucional da não cumulatividade da Cofins é o art. 195, § 12, cuja finalidade é proporcionar justiça na tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária; que não é admissível a interpretação restritiva para definição do termo "insumo" que implique em cumulatividade da exação; que não é admissível interpretar a não cumulatividade da Cofins a partir da legislação do IPI e ICMS, ao passo que aquele é tributo incidente sobre o faturamento, enquanto estes incidem sobre a produção; propugna o estudo do alcance do conceito de "insumo" à luz da LC 95/98, que trata da elaboração, redação, alteração e consolidação de leis; que o fato de a lei que instituiu a não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins não definir o que seja insumo, não conduz à conclusão que se deva utilizar subsidiariamente a legislação do IPI ou do ICMS; que as hipóteses de inadmissão de crédito da Cofins são taxativamente arrolados no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/03; e, que o conceito de "insumo" não está limitado aos bens ou serviços utilizados diretamente na produção.

A DRJ Belém/PA, após analisar a legislação de regência, instruções normativas, inclusive, concluiu para manutenção integral do despacho decisório, em acórdão assim ementado:

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

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

Assinado digitalmente em 13/12/2010 por ROBSON JOSE BAYERL, 15/12/2010 por ANTONIO CARLOS ATULIM

DF CARF MF

Fl. 144

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 da Cofins, domiciliadas no País, que sejam utilizados na linha de produção da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição 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."

Em recurso voluntário o contribuinte defende a improcedência das glosas realizadas, por ofensa ao art. 3º, II e § 2º da Lei nº 10.833/03, eis que da sua leitura se deduziria que os bens/serviços utilizados como insumos geram créditos, desde que sujeitos ao pagamento das contribuições e não se refiram a mão-de-obra de pessoa física; assevera o equívoco da interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, afirmando que a *ação direta* a que se refere a autoridade administrativa deve ser vinculada ao processo de produção e não ao produto em si; e, remete ao conceito de insumo e demais considerações já explanadas na manifestação de conformidade. Por fim, destaca a importância dos serviços glosados para a produção, da seguinte forma: a) serviço de alteamento – exigência primordial à atividade, sem o qual fica impedida de exercê-las em condição adequada; b) serviço de limpeza e passagem – a atividade produtiva não se completa sem a desobstrução das vias que permitam o acesso do maquinário às fontes de caulim; c) serviço de locação – a atividade exige a utilização de máquinas e equipamentos técnicos apropriados; d) fornecimento de jantar – dada a localização geográfica das atividades extrativas de minério é necessário fornecer alimentação aos seus funcionários; e) serviço de decapeamento – primeira etapa da atividade extrativa; f) serviço de lavra – compreende a real retirada do minério de seu depósito natural para posterior beneficiamento; g) serviço de transporte – despesa decorrente da colocação de funcionários nas áreas produtivas, fundamental para o próprio processo produtivo; h) serviço de vigilância – necessário à manutenção da integridade do patrimônio da pessoa jurídica e da própria atividade; i) serviço de melhoria das estradas – condição inerente ao escoamento da matéria-prima, eis que, sem rotas adequadas, resta inviabilizado o acesso às fontes do minério; j) gasolina comum – todo o deslocamento de materiais é feito por meio de veículos movidos por este combustível; k) óleo diesel – transporte de matéria-prima, materiais intermediários e produtos finais entre os diversos setores, desde a extração, produção até a distribuição; e, l) óleo combustível tipo A-BPF – utilizado na evaporação e secagem da água contida na polpa do caulim, através da passagem por evaporadores e corrente de ar quente, originado pela queima do óleo em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Assinado digitalmente em 13/12/2010 por ROBSON JOSE BAYERL, 15/12/2010 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Documento digitalmente assinado em 13/12/2010 por ROBSON JOSE BAYERL, 15/12/2010 por ANTONIO CARLOS ATULIM, no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAAC/publico/login.aspx> pelo código de localização P03-0320-1405-8541. Consulte página de autenticação final deste documento.
Documento nato-digital

DF CARF MF

Processo nº 13204.000024/2005-37
Acórdão n.º 3403-00.723

Fl. 145

S3-C4T3
Fl. 3

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que, dele conheço.

Objetivando evitar dispersão em tema tão profuso como o que envolve as contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep e Cofins fixar-me-ei no cerne da questão ora proposta, sem maiores divagações acerca de matérias atinentes às aludidas exações como um todo, mas que apenas tangenciam o *thema decidendum*.

Nesta vereda, controvertem contribuinte e Administração Tributária a respeito do alcance do termo “insumo” insculpido no art. 3º, II, primeira parte, tanto da Lei nº 10.637/02 como da Lei nº 10.833/03, *verbis*:

“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, (...).”

As autoridades fiscais, lastreadas nas instruções normativas baixadas pela RFB, em especial IN SRF 247/02 e 404/04, sustentam um conceito, segundo o recorrente, mais restritivo do termo “insumo”, enquanto este, no extremo oposto, defende uma amplitude maior à aceção, estendendo-a a todo bem ou serviço sem o qual não seria possível obter o produto final.

Antes, porém, de prosseguir a análise recursal, reputo necessária uma observação que será crucial para o deslinde da alteração.

Nos termos literais do dispositivo transcrito, o legislador referenciou produção e fabricação, a meu sentir, como processos distintos e não como termos sinônimos, como faz crer em uma passagem açodada do texto.

Desta leitura tenho que o vocábulo “fabricação” guarda relação com “industrialização”, na concepção do art. 4º do RIPI/02, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, e reproduzido no RIPI/10 (Decreto nº 7.210/10), segundo o qual corresponde a “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”.

Produção, por sua vez, não se caracteriza como industrialização, ainda que do ponto de vista econômico o seja. Este entendimento encontra-se pacificado na seara administrativa desde à época do extinto Conselho de Contribuintes, quando, na oportunidade de decidir o direito ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 a pessoa jurídica exportadora de café em grão, reafirmou a inexistência de qualquer processo industrial, do ponto de vista legal, que lhe fosse possível conferir o beneplácito, uma vez que as operações se resumiam a limpar, secar, classificar e ensacar o produto (café) destinado ao mercado externo (acórdãos 201-79.068 e 201.79.070).

Já a Lei nº 10.925/04, através de art. 8º, § 6º, conceituou produção agrícola, para fins de aproveitamento de crédito presumido de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, em relação ao café (NCM 09.01), como “o exercício cumulativo das atividades de padronizar,

DF CARF MF

Processo nº 13204.000024/2005-37
Acórdão n.º 3403-00.723



Fl. 147

S3-C4T3
Fl. 4

Outra ilação a que alcanço é que a utilização das expressões “na produção” e “na fabricação” é indicativa da necessidade que os bens e serviços sejam aplicados diretamente nestas operações econômicas, de modo que o conceito veiculado nas IN SRF 247/02 e 404/04 não é teratológico, ainda que possa parecer demasiadamente limitativo, eis que referenciam a utilização direta sobre o produto em elaboração e não sobre o processo produtivo em si.

É interessante observar que esta acepção, verberada pelo recorrente, oferece um resultado prático bem próximo daquela por ele averbada, onde insumo seria todo bem ou serviço sem o qual não haveria como se obter o produto final.

Submetamos então as glosas a este teste.

Os serviços de alteamento (consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos), serviço de limpeza e passagem (desobstrução de vias de acesso), de transporte de funcionários, de vigilância patrimonial, de melhoria de estradas e fornecimento de jantar, em minha opinião e abstraídas questões outras como a ambiental, a trabalhista e a logística, por exemplo, ainda que não sejam realizados ou oferecidos permitirá a obtenção do produto final, de modo que, em um primeiro momento, a produção, mesmo sofrendo limitação, não será inviabilizada, ou seja, mesmo que a bacia de rejeitos não seja ampliada, que não seja fornecida alimentação e transporte aos empregados, que não haja vigilância patrimonial ou a manutenção das vias, será possível produzir o caulim.

Submetidos os mesmos serviços ao conceito administrativo de insumo, entendido como 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, o resultado alcançado é o mesmo

Sob esta ótica, estes serviços não são aplicados diretamente na produção. Sua implicação no processo produtivo se dá de forma indireta, ainda que seja necessário no contexto geral.

Por outro lado, servindo-me da divisão conceptual dos termos produção e fabricação, entendo que os serviços de decapeamento (preparo da jazida para lavra) e de lavra (retirada do minério de seu depósito natural para posterior beneficiamento) devem ser compreendidos como insumos, posto que aplicados diretamente na produção (extração) da matéria-prima, sem os quais não há produto final.

No que toca à locação de máquinas e equipamentos, ainda que não se enquadre como insumo, está contemplada como garantidora de crédito no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Por fim restaram os combustíveis, a gasolina comum e o óleo diesel, consumidos nos veículos que transportam matéria-prima, materiais intermediários e produtos finais entre os diversos setores produtivos, desde a extração, produção até a distribuição; e óleo combustível tipo A-BPF, utilizado na evaporação e secagem da água contida na polpa do caulim, através da passagem por evaporadores e corrente de ar quente.

Assinado digitalmente em: 13/12/2010 por ROSSON JOSE BAYERL, 15/12/2010 por ANTONIO CARLOS ATULIM

DF CARF MF

Fl. 148

Neste ponto a linha distintiva é bastante tênue, entretanto, a meu sentir, apresenta diferenças, ainda que mínimas.

O óleo tipo A-BPF, empregado para produção de calor – energia térmica – para evaporação, secagem ou desumidificação do caulim, é aplicado diretamente na produção, ainda que seu contato não seja direto com o produto beneficiado.

Assim, laborou em equívoco a decisão recorrida quando manteve a glosa ao argumento que a energia térmica somente teria sido admitida como crédito a partir da Lei nº 11.488/07, porquanto o dispositivo diz respeito à aquisição da própria energia térmica e não quando ela é produzida por outras formas na própria unidade fabril, como no caso, a partir da queima de combustíveis admitidos como insumo.

Já a gasolina comum e o óleo diesel utilizados como força motriz dos veículos que transportam insumos não podem ser considerados insumos porque não são utilizados na produção, mas sim, na área produtiva, o que, em minha opinião, faz diferença, pois ao admitir que os combustíveis consumidos nos veículos do recorrente sejam considerados insumos, forçosamente, tenho de compreender que as partes e peças de reposição ou mesmo os serviços a eles aplicados também seriam utilizados e/ou aplicados na produção, o que não se coaduna com a exegese aqui empreendida.

Com isto deixo claro que nem todo bem ou serviço necessário ao processo, tomado em sua integralidade, pode ser caracterizado como insumo, mas tão somente aqueles que, além de imprescindíveis, são consumidos ou aplicados diretamente na produção, ainda que não tenham contato direto com o produto final.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade aventadas, reputo-as infundadas, eis que a CF/88 não impôs ela própria um conceito de insumo ou mesmo o alcance da não cumulatividade para estas contribuições, delegando esta função à lei ordinária (art. 195, § 12²), que além de definir os setores que estariam submetidos a esta modalidade de apuração, também poderia delinear o arcabouço da sistemática não cumulativa, em observância à teoria dos “poderes implícitos”, a partir do qual quando a Carta Magna traça os objetivos, ainda que não o faça explicitamente, garante os meios para se atingir o seu escopo.

De todo modo, cumpre registrar que é entendimento assente neste Conselho Administrativo, inclusive com edição de súmula de jurisprudência, que às instâncias administrativas não compete se manifestar sobre o assunto, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição.

A súmula CARF nº 2 assim dispõe: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”

Esta situação ficou ainda mais evidente com a edição da Lei nº 11.941/09, que, alterando o Decreto nº 70.235/72, incluiu o art. 26-A, cuja redação é a seguinte:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

Assinado digitalmente em 13/12/2010 por ROBERTSON JOSE BAYERLI, 15/12/2010 por ANTONIO CARLOS ATULIM

DF CARF MF

Processo nº 13204.000024/2005-37
Acórdão nº 3403-00.723



Fl. 149

S3-C4T3
Fl. 5

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso interposto 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.

Robson José Bayerl