



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

Processo nº 13204.000048/2005-96
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.625 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria COFINS. INSUMOS
Recorrentes IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos: serviços de decapamento, de lavra, de locação, serviços de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim), óleo diesel e o óleo combustível tipo A-BPF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento parcial, no sentido de negar provimento somente em relação ao óleo tipo A-BPF. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito sobre o serviço de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim) e sobre o gasto com óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim), vencido o conselheiro Andrada

Márcio Canuto Natal, que lhe negou provimento e o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deu provimento parcial em menor extensão.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Valcir Gassen. Ausente, justificadamente, a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos tempestivamente pela contribuinte e pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3403-00.719, de 08/12/2010, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

PIS/PASEP. 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: 01/02/2005 a 28/02/2005

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se manifestar acerca de constitucionalidade 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.

No recurso especial, a PFN insurge-se contra o entendimento adotado na decisão recorrida que considerou como insumo os serviços de decapamento, de lavra, de locação e o óleo combustível tipo A-BPF. Visando comprovar a divergência, apresentou, como paradigmas, os Acórdãos nº 203-12.448 e 204-00.795. O recurso especial foi admitido através do despacho de fls. 228/229. Não há, nos autos, contrarrazões ao recurso.

Cientificada, a contribuinte também apresentou recurso especial de divergência contra o entendimento adotado na decisão recorrida que não considerou como insumos alguns gastos que realizou. Para comprovar o dissenso, alega divergência de interpretação em relação ao que decidido nos Acórdãos nº 201-81.139, 3202-00.226 e 9303-01.741. O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 360/362. Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 364/377).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido.

Com efeito, com relação ao recurso especial interposto pela PFN, enquanto o acórdão recorrido reconheceu o crédito da contribuição sobre os serviços de decapamento, de lavra, de locação de máquinas e equipamentos e o óleo combustível tipo A-BPF, entendendo compreenderem-se no conceito de insumo, que equivaleria aos custos de produção e às despesas operacionais, o primeiro acórdão paradigma, o Acórdão de nº 203-12.448, concluiu aplicar o conceito próprio da legislação de IPI.

O recurso especial interposto pela Contribuinte também é de ser conhecido, uma vez que, embora o acórdão recorrido tenha adotado o entendimento de que insumo, para o efeito da legislação do PIS/Cofins não cumulativo, equivaleria aos custos de produção e às despesas operacionais, afastou a pretensão quanto aos créditos nas aquisições de óleo diesel. O acórdão paradigma de nº 201-81.139, todavia, concluiu que os combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículo ligados à atividade industrial gerariam o direito ao crédito, em conformidade com o disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Ademais, o Acórdão paradigma de nº 3202-00.226 concluiu que o conceito de insumos deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ.

Conhecidos ambos os recursos, passamos à análise do mérito do litígio.

Depois de longos debates, passamos a adotar, para o conceito de insumos do PIS/Cofins no regime da não cumulatividade, o entendimento hoje majoritário que, entre outras decisões, se encontra encartado no voto proferido pelo il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, nos autos do processo administrativo nº 11065.101271/2006-47 (Acórdão 3ª Turma/CSRF nº 9303-01.035, sessão de 23/10/2010), daí por que passamos a transcrever os seus fundamentos e adotá-los como razão de decidir. Ei-los:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de PIS/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a

remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que ai incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc.

Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na

produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

[...]As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional. (grifamos)

Acrescentamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração no seu entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) *serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:*

b.1) *pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;*

b.2) *pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);*

c) *serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)*

Passemos ao caso concreto.

A Câmara baixa reconheceu o crédito de PIS/Cofins sobre os seguintes itens:

- *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. (...)*

- *Serviço de decapamento: consiste na retirada de vegetação e solo para expor o minério. (...)*

- *Serviço de lavra: consiste na extração do minério da natureza. (...)*

- *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). (...)*

A decisão está em sintonia com o entendimento que aqui adotamos e encontra-se encartado na decisão antes reproduzida: os insumos devem compreender todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada, ou seja, tudo o que é pertinente e necessário à produção (mas insumo só pode ser, como regra, aquilo que vem antes, não depois de concluído o processo).

Analisada a atividade da Recorrente – empresa mineradora dedicada à extração do caulim (minério utilizado na fabricação de cerâmica, tintas, cimento etc.) –, e considerando tudo o que aqui foi exposto, entendemos que, de fato, cabe a apropriação de créditos da contribuição sobre todos os itens contestados no recurso especial, porquanto integram, a nosso juízo, como demonstra a descrição de cada qual, a sua produção.

Sobre os dispêndios com a locação de equipamentos empregados na produção (extração do minério), a própria RFB já entende cabível o creditamento, conforme dispôs na Solução de Consulta Cosit nº 2, de 14 de janeiro de 2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. IMÓVEL LOCADO PARA ALOJAMENTO DE TRABALHADORES EM LOCALIDADE ONDE A PESSOA JURÍDICA NÃO POSSUI SEDE OU FILIAL.

As despesas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos admitem a apuração de créditos para os fins previstos no art. 3º, IV da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais, entre eles, o de serem efetivamente utilizados nas atividades da empresa. Para tanto, é irrelevante se a locação e a utilização dos bens se dão em localidade onde a pessoa jurídica possua sede ou filial. Para os fins mencionados, os imóveis locados para alojamento de trabalhadores não são considerados como “utilizados nas atividades da empresa” e, portanto, não admitem crédito na hipótese aventada. (g.n)

Dos demais itens cujas glosas contesta a contribuinte, entendemos que, pelo mesmo motivo aqui delineado, ensejam o creditamento os gastos com as seguintes aquisições:

- *Serviço de limpeza e passagem: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim. (...)*
- *Óleo diesel: utilizado nos caminhões para transporte de caulim. (...)*

No que respeita ao óleo diesel utilizado no transporte do caulim e nos geradores que alimentam as bombas no transporte pelo mineroduto, entendemos consumidos na própria produção, em conformidade com a Solução de Consulta Cosit nº 99045, de 14 de março de 2017:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. SERVIÇO DE MONITORAMENTO E RASTREAMENTO VIA SATÉLITE, SEGURO E SERVIÇOS DE INSPEÇÃO VEICULAR. DEPRECIAÇÃO.

Combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços geram créditos do regime de apuração não cumulativa da Cofins. Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo immobilizado da pessoa jurídica, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de

transporte, para fins de creditamento da Cofins. Não geram crédito do regime de apuração não cumulativa da Cofins as despesas relativas a serviços de rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie e a serviços de inspeção veicular, uma vez que não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga. É admissível créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado no caso de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, nos termos dos arts. 3º, VI, § 1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. (g.n)

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, nego-lhe provimento. E conheço do recurso especial interposto pela contribuinte e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, **para reconhecer o crédito da contribuição sobre os seguintes itens:**

- a) serviço de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim);
- b) Óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza