



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

Processo nº 13204.000130/2004-30
Recurso nº 1 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.623 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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: a) serviço de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim); b) serviço de locação de equipamentos para a extração do minério; c) serviço de decapeamento (retirada de vegetação e solo); d) serviço de lavra (extração do minério da natureza); e, finalmente, e) Óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim).

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, em dar-lhe parcial provimento, nos seguintes termos: (i) quanto ao serviço de limpeza (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim), por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Possas, que lhe negaram provimento; (ii) quanto ao serviço de locação de equipamentos, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negou provimento; (iii) quanto ao fornecimento de jantar, por maioria de votos, acordam em negar-

lhe provimento, vencidas as conselheira Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (iv) quanto ao serviço de decapeamento, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos o conselheiro Andrada e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento; (v) quanto ao serviço de lavra, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negou provimento; (vi) quanto à gasolina comum supostamente utilizada nos veículos da fábrica, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (vii) quanto ao Serviço de Óleo diesel, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negou provimento; (viii) quanto ao serviço especializado de vigilância, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento; (ix) quanto ao serviço de transporte de funcionários, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheira Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (x) quanto ao serviço de alteamento, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento e (xi) quanto ao serviço de melhoria das estradas, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheira Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela contribuinte contra o Acórdão nº 3801-002.047, de 21/08/2013, proferido pela 1ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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.

No recurso especial, a Recorrente insurge-se contra o entendimento adotado na decisão recorrida, que não considerou alguns itens como insumos. Visando comprovar a divergência, apresentou, como paradigmas, os Acórdãos nº 9301-01.741 e 3403-01.500. O recurso especial foi admitido por intermédio do despacho do Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-005.614, de 19/09/2017, proferido no julgamento do processo 13204.000035/2004-36, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 9303-005.614):

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

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido aplicou o conceito mais estrito para insumos, nos moldes em que adotado nos atos normativos expedidos pela RFB, os acórdãos paradigmas concluíram pela adoção de conceito mais largo (o critério da essencialidade), conforme comprova a seguinte passagem do primeiro paradigma, o Acórdão de nº 9301-01.741, já referido no exame de admissibilidade do recurso:

(...)

E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo? Entendo que sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS. Veja-se o texto da Lei: (...) “créditos calculados em relação a “bens e

serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Em minha opinião, o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao reger os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, **se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos?** Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável. (g.n.)

Conhecido, 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 n.º 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 do 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 aí 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 Recorrente teve glosadas pela fiscalização as aquisições com os seguintes itens (emprego descrito no recurso voluntário):

- Serviço de alteamento: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos. 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). (...)

Das glosas efetuadas, a Câmara baixa reverteu apenas a decorrente das aquisições de óleo combustível TP A-BPF, mantendo, portanto, todas as demais.

*A decisão, contudo, não 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).*

Analizada 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 caber a apropriação de créditos da contribuição sobre os gastos realizados com os seguintes itens, porquanto integram, a nosso juízo, como demonstra a descrição de cada qual, a produção: a) serviço de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim); b) serviço de locação de equipamentos para a extração do minério; c) serviço de decapeamento (retirada de vegetação e solo); d) serviço de lavra (extração do minério da natureza); e) gasolina comum (utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais); e, finalmente, f) Óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim).

Sobre os dispêndios com a locação de equipamentos empregados na produção (extração do minério), a própria RFB já a 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)

Assim também com relação 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 imobilizado 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)

Todavia, os demais gastos não ensejam, pelo mesmo motivo, o creditamento. São eles: serviço de alteamento, o fornecimento de jantar, o serviço de transporte de funcionários, o serviço de vigilância e o serviço de melhoria das estradas.

Ressalte-se, por fim, que, ainda que não se aplique, no conceito de insumos, o próprio da legislação do IPI, não se pode adotar, como regra, aquele que alcance gastos só efetuados após a conclusão do processo produtivo, dado que não aplicados ou consumidos na produção ou na fabricação de seus produtos (como os gastos com serviços de alteamento). Insumo, é até desnecessário enfatizar, só pode ser, como regra, aquilo que vem antes, não depois de concluído o processo.

Ante o exposto, conheço do recurso especial 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) serviço de locação de equipamentos para a extração do minério;*
- c) serviço de decapeamento (retirada de vegetação e solo);*

-
- d) serviço de lavra (extração do minério da natureza);*
e) Óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim)."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-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) serviço de locação de equipamentos para a extração do minério;
- c) serviço de decapeamento (retirada de vegetação e solo);
- d) serviço de lavra (extração do minério da natureza);
- e) Óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim).

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas