ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13204.000136/2004-15

COPIA

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

Processo nº	13204.000136/2004-15
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-002.655 – 3ª Turma**
Sessão de	14 de novembro de 2013
Matéria	RESSARCIMENTO - PIS
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL e IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A
	FAZENDA NACIONAL e IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 30/10/2004

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito.

Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e II) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial do sujeito passivo para considerar dedutível o combustível utilizado em veículos. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora) e Rodrigo Cardozo Miranda, que davam provimento parcial em maior extensão e, ainda, os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Rabelo de Albuquerque Silva, que davam provimento total. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

CÓPIA

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Nanci Gama - Relatora

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Antônio Lisboa Cardoso, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do Acórdão nº 3403-00.727, proferido pela Terceira Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, a qual, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito aos créditos de PIS no que se refere (i) aos gastos com os serviços de decapeamento, (ii) lavra, (iii) locação de máquinas e equipamentos e (iv) com a aquisição de óleo combustível tipo A-BPF, "*utilizado na evaporação e secagem da água contida na polpa do caulim*".

Por outro lado, a Terceira Turma Ordinária negou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar, do conceito de insumo para fins de créditos não cumulativos de PIS/COFINS, os gastos com (v) "*serviços de alteamento (consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos)"*; (vi) "*serviço de limpeza (desobstrução de vias de acesso)*"; (vii) de transporte de funcionários, (viii) de vigilância patrimonial; (ix) de melhoria de estradas; (x) de fornecimento de jantar, sob entendimento de que a ausência destes serviços não inviabilizaria a produção, mas apenas a limitaria.

Adicionalmente, também negou provimento ao recurso voluntário para afastar o direito creditório sobre os gastos com (xi) combustíveis, nestes compreendidos 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, tendo, para tanto, alegado que os mesmos não são utilizados na produção, mas sim na área produtiva.

Para tanto, foi considerado que a atividade realizada pelo contribuinte divide-se na extração do caulim das minas e o seu beneficiamento no parque fabril do próprio contribuinte, tendo sido aduzido que "*nem todo bem ou serviço necessário ao processo, tomado em sua integralidade, pode ser caracterizado como insumo, mas tão somente aqueles*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 relacionadas ao conceito de insumos, foi entendido que as mesmas, além de serem infundadas ("eis que a CF/88 não impôs ela própria um conceito de insumo ou mesmo o alcance da não cumulatividade para estas contribuições), também não poderiam ser suscitadas no âmbito do CARF, com base, para tanto, na Súmula nº 2 do CARF.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

> *"**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep***
>
> *Período de apuração: 01/10/2004 a 30/10/2004*
>
> *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: Contribuição para o PIS/Pasep***
>
> *Período de apuração: 01/10/2004 a 30/10/2004*
>
> *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."*

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em face da parte do acórdão que reconheceu o direito creditório sobre serviços de decapeamento, lavra e locação, bem como sobre a aquisição de óleo tipo A-BPF, tendo aduzido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser o mesmo daquele considerado na legislação do IPI. Para tanto, utilizou, para embasar a divergência de entendimentos, o acórdão de nº 203-12.448, a seguir ementado:

> *"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *Data do fato gerador: 31/07/2003*
>
> *IPI. CRÉDITOS.*
>
> *Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base de cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 06/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.*
>
> *PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.*
>
> *O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval, etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntos, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.*
>
> *Recurso negado"*

Suscitou a Fazenda Nacional que tal acórdão seria aplicado devido ao fato de ter sido entendido, naquela ocasião suscitada como paradigma, que "*a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de "insumos" no contexto da expressão "insumos utilizados na fabricação de produtos". E como é sabido, o conceito de "insumos" já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a preda de propriedades físicas ou químicas*".

Em exame de admissibilidade, o i. Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Regularmente intimado, o contribuinte também interpôs recurso especial contra a parte do acórdão recorrido que negou o restante dos seus créditos, suscitando que o conceito de insumos a ser aplicado para fins da não cumulatividade do PIS e da COFINS deveria ser aquele considerado na legislação do IRPJ para custos e despesas. Para tanto, embasou a divergência nos acórdãos utilizados como paradigmas de nºs 201-81.139 e 3202-00.226. Abaixo alguns trechos dos acórdãos utilizados como paradigmas que foram selecionados pelo contribuinte, acrescidos de alguns selecionados por esta Conselheira:

> <u>Acórdão nº 201-81.139</u>
>
> *"(...) Mas ainda, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo produtivo. A despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção do bem exportado.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *No caso sob exame, foram glosados os créditos relativos aos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículos da recorrente e aos dispêndios com a remoção de resíduos industriais, por não estarem vinculados ao processo produtivo.*
>
> *A recorrente alega que tem direito ao crédito dos combustíveis e lubrificantes porque os mesmos são usados em sua frota de veículos, que transporta produtos e insumos entre seus estabelecimentos.*
>
> *Para haver ressarcimento é necessário haver direito ao crédito*
>
> *No caso dos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados à atividade industrial geram, no meu entender, direito ao crédito, a teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.*
>
> *E geram direito ao crédito porque o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. Insumos são todos os "custos, despesas ou encargos" vinculados ao produto ou serviço vendido, como diz o art. 21 da IN SRF nº 460/2004. (...)"*
>
> Acórdão nº 3202-00.226
>
> *"(...) É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os cutos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artugos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).*
>
> *No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.*
>
> *Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo."*

Em exame de admissibilidade, o i. Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões requerendo fosse negado provimento ao recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Os recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte são tempestivos e após refletir com meus pares sobre a configuração do requisito da divergência, conforme justificada pelos Recorrentes (Fazenda Nacional e contribuinte), passei a entender que há divergência a sustentar o cabimento dos mesmos.

Primeiramente, quanto ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, veja-se que o mesmo pretende afastar o direito de crédito do contribuinte, oriundo da sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, no que respeita (i) ao serviço de decapeamento; (ii) ao serviço de lavra; (iii) à locação de máquinas e equipamentos e (iv) aos gastos com aquisição de óleo combustível tipo A-BPF.

Quanto ao recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, veja-se que a pretensão recursal é a de se ter reconhecidos os direitos de créditos não cumulativos de PIS e COFINS sobre os dispêndios com serviços de (i) alteamento, (ii) limpeza; (iii) transporte; (iv) vigilância patrimonial; (v) melhoria de estradas; (vi) fornecimento de refeições e, ainda, sobre os gastos com (vii) combustíveis (gasolina comum e óleo diesel).

Inicialmente, entendo relevante apontar as despesas pleiteadas no processo como insumos para efeitos de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, em razão de sua participação do desenvolvimento do objeto social do contribuinte, conforme por ele identificado ao pleitear o crédito em questão, a saber:

> 1. SERVIÇO DE ALTEAMENTO: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos.
>
> 2. SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim.
>
> 3. 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.
>
> 4. FORNECIMENTO DE JANTAR: consiste no serviço de refeitório para os funcionários, em virtude da localização geográfica das atividades extrativistas de minério desenvolvidas, sendo necessário fornecer aos responsáveis pela produção da planta industrial, uma vez não existir alternativa que não esta. 0 fornecimento de uma segunda refeição diária passa a integrar a atividade produtiva, pois, tratar-se de condição intrínseca a manutenção do fator mão-de-obra da atividade.
>
> 5. SERVIÇO DE DECAPEAMENTO: consiste na retirada de vegetação e solo para expor o minério. Trata-se do primeiro passo necessário a atividade extrativa mineral.
>
> 6. SERVIÇO DE LAVRA: consiste na extração do minério da natureza.
>
> 7. SERVIÇO DE TRANSPORTE: consiste no serviço de transporte de funcionários.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8. SERVIÇO ESPECIALIZADO DE VIGILÂNCIA: consiste no serviço de segurança patrimonial dada a localização geográfica e as características da planta produtiva, de forma de garantir a integridade e o funcionamento da referida planta.

9. SERVIÇO DE MELHORIA DAS ESTRADAS: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais, tendo em vista que a produção estaria inviabilizada sem rotas de acesso, adequadas ao acesso de homens e máquinas as fontes de minério.

10. GASOLINA COMUM: utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais. Todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo é feito por meio de veículos movidos a gasolina.

11. ÓLE0 DIESEL: utilizado nos caminhões para transporte de caulim, bem como para o transporte de matéria-prima, produtos intermediários entre os diversos setores da produção ou ainda da produção para a distribuição.

12. 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 recorrida, como informado no relatório, negou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar, do conceito de insumo para fins de créditos não cumulativos de PIS/COFINS, os gastos com (v) "*serviços de alteamento (consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos)"*; (vi) "*serviço de limpeza (desobstrução de vias de acesso)*"; (vii) de transporte de funcionários, (viii) de vigilância patrimonial; (ix) de melhoria de estradas; (x) de fornecimento de jantar, e (xi) e combustíveis sob o entendimento de que a ausência destes serviços não inviabilizaria a produção, mas apenas a limitaria. Despesas estas objeto de recurso do contribuinte.

Por conseguinte, entendeu como insumos, as despesas com (i) serviço locação de equipamentos; ii) serviço de decapeamento, iii) serviço de lavra e iv) óleo combustível TP A-BPF.

A Procuradoria da Fazenda Nacional insurge-se contra a decisão que reconheceu o direito de creditamento em relação aos serviços de **decapeamento, de lavra, de locação, bem como o referente ao óleo tipo A-BPF** sob a alegação de que *"a Câmara recorrida, que reconheceu como insumos determinados bens e serviços que neste conceito não se enquadram para fins de geração de créditos de COFINS não-cumulativo, conforme determina o art. 3 º da Lei n° 10.833/2003 (e Lei n° 10.637/2002, para o PIS) em concomitância com o entendimento exposto na IN n° 404/2004."*

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, em matéria de PIS, e da Lei 10.833, em matéria de COFINS, que, do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar 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, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 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 da pela Lei nº 10.865, de 2004).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E quais são esses dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS e COFINS ditos não cumulativos? Como já me manifestei em outros acórdãos de minha relatoria, 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'."*.

O dispêndio para se consubstanciar em insumo, suscetível de abatimento, deve ser indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela Cofins.

E nesta linha de raciocínio é que entendo que a Instrução Normativa 247/02, na redação da pela IN SRF 358/03, andou mal ao limitar a extensão do referido termo a interpretação conferida pela legislação do IPI,.como se verifica no artigo 66, parágrafo 5º, segundo o qual:

> *Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*
>
> *§ 5º 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) 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 incluídas no ativo imobilizado;*
>
> *b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*
>
> *II - utilizados na prestação de serviços:*
>
> *a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*
>
> *b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, na medido que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela. Veja-se que nos termos da referida Instrução são insumos, geradores de créditos, tão somente os bens que venham a sofrer "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".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Essas ponderações sobre a limitação ao termo insumo perpetrado pela Instrução Normativa 247/02 foi afastada pelo acórdão recorrido, a meu ver, acertadamente. Por conseguinte, entendo que não assiste razão a Procuradoria da Fazenda Nacional ao sustentar a aplicação de referida Instrução em seu recurso, de modo a ver reformada a decisão recorrida no tocante às despesas com decapeamento, lavra, locação de máquinas e equipamentos e com aquisição de óleo combustível tipo A-BPF.

Por outro lado, ressalto também, que do mesmo modo que entendo que dão direito ao abatimento, na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, os dispêndios afetos à produção, geradores de receita tributável pelas referidas contribuições, não entendo correto adotar, como sustentado pelo contribuinte em se recurso, o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto à produção.

Penso, por exemplo, que os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da Cofins, eis que não são indispensáveis para a sua produção, *strictu senso*.

Todavia, apesar de não divergir do critério utilizado pelo acórdão recorrido ao identificar as despesas consideradas insumos nos termos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, em matéria de PIS, e da Lei nº 10.833, em matéria de COFINS, entendo que, pela características e afetação à produção do contribuinte, compreendem também no conceito de insumos os gastos com "serviços de alteamento (consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos)"; "serviço de limpeza e passagem (desobstrução de vias de acesso)"; melhoria de estradas; (xi) e combustíveis (gasolina e óleo diesel).

Com efeito, deixo de reconhecer, como pretende o contribuinte, o serviço de transporte de funcionários, o de vigilância patrimonial e de fornecimento de jantar.

E ao assim me posicionar não nego a necessidade da empresa de ter que suportar referidas despesas para viabilizar sua produção, em razão, como a mesma justifica, da localização da mina, de sua posição geográfica. Todavia, não reconheço as mesmas como insumos na produção, aqui considerada a extração e o beneficiamento de caulim.

Repito, a meu ver, insumos não são todas as despesas incorridas no processo produtivo, mas aquelas que afetem, participem e sejam indispensáveis à produção, no sentido estrito. De forma a ilustrar a minha opinião, caso a mina de caulim fosse situada próxima a determinada área urbana, se possível fosse, o fornecimento de refeições, como o transporte de funcionários e a vigilância patrimonial, seriam despesas desnecessárias à extração e o beneficiamento do caulim. E neste sentido que, a meu ver, nem toda despesa necessária é indispensável à produção, em si considerada.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao recurso do contribuinte para considerar como insumos os gastos afetos aos serviços de alteamento (consistente no aumento de capacidade da bacia de rejeitos)"; "serviço de limpeza e passagem (desobstrução de vias de acesso)"; melhoria de estradas; (xi) e combustíveis (gasolina e óleo diesel).

Nanci Gama

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

CÓPIA

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Já foi corretamente delineado pela i. relatora que a divergência que se estabeleceu em relação a seu brilhante voto se restringiu tão-somente ao recurso do contribuinte, para o qual a maioria qualificada pelo voto do Presidente apenas deu provimento quanto ao óleo empregado nos veículos que fazem o transporte, dentro da área de produção, dos insumos aí consumidos.

Tal divergência se deve não tanto a questões conceituais, as quais foram, em meu entender, muito bem expostas pela n. relatora. De fato, não prevalece mais no âmbito deste colegiado a interpretação assaz restritiva intentada pela Fazenda Nacional com base nas normas expedidas acerca do IPI, tanto que ao recurso fazendário foi negado provimento por unanimidade.

Além das razões já muito bem apontadas pela dra. Teresa, e das quais em nada divirjo, vale sempre o registro de que a legislação específica das contribuições expressamente admitiu o cômputo como insumos dos serviços consumidos no processo produtivo. Ora, sabendo-se que não contêm eles, de regra, o atributo da materialidade imprescindível à aplicação do critério da legislação do IPI para definir matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, isto é, o contato físico com o produto em elaboração, como se pode reivindicar que a elas se aplique o princípio daquele?

Tudo isso não obstante, o que ainda não é pacífico no colegiado é o alcance que se deve dar ao conceito de insumos uma vez afastadas as restrições acima. De que há a necessidade de que o item físico em questão (ou mesmo o serviço, também previsto na norma legal) seja consumido no processo produtivo não há dúvida. A dúvida se resume a demarcar a abrangência da expressão "consumido no processo".

Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a "produção" de serviços. Afastam-se, em conseqüência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

Aplicando-se tais balizas aos itens postulados pelo sujeito passivo, apenas o óleo cumpre todos os requisitos: é utilizado no processo produtivo, nem antes nem depois, e consome-se em um único ciclo produtivo.

De fato, os serviços de alteamento, de remoção de minérios e de manutenção de estradas são gastos que devem ser ativados, uma vez que os seus resultados ocorrem ao longo de vários ciclos produtivos. Já no que tange aos gastos com fornecimento de refeições e de transporte para os funcionários, além da gasolina consumida para transportar o produto final e os serviços de vigilância, eles não ocorrem no processo produtivo, ainda que sejam absolutamente relevantes ao desiderato empresarial.

Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem após o fim do processo (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.

Foi com essas considerações que o colegiado restringiu o provimento do recurso do contribuinte ao óleo consumido nos caminhões que movimentam a matéria-prima na área de produção, sendo este o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 08/03/2015 por NANCI GAMA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 17/03/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 17/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA