



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

Processo nº 13830.000979/2004-27
Recurso nº 248.541 Voluntário
Acórdão nº **3801-001.130 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente MARILAN ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DIREITO A CRÉDITO. DISPÊNDIO APLICADO NA AQUISIÇÃO DE LONAS/CORREIAS. CABIMENTO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico ou, ainda, que seja indispensável à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A conclusão é a mesma quando se trata de prestação de serviço.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Paulo Sergio Celani que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
José Luiz Bordignon - Relator.

EDITADO EM: 31/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio de Castro Pontes (Presidente), Jose Luiz Bordignon, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sergio Celani, Maria Ines Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 5/12 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins do período de fevereiro e março de 2004, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 5.890,54. A falta seria decorrência da dedução indevida de créditos sobre aquisições de bens que não se caracterizam como insumo.

O enquadramento legal encontra-se a fls. 6 e 8.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 32/58, na qual descreveu as características dos referidos bens, que seriam lonas de transporte de seus produtos (biscoitos), e sua participação no processo produtivo, para concluir que se tratam de insumos, mesmo porque sua substituição ocorre no intervalo de 40 dias a 6 meses, não sendo classificáveis como ativo permanente.

Assim, a glosa dos créditos relativos às aquisições dessas lonas teria se dado por presunção, ao supor a autuante que o desgaste de tais bens "se dá em função da atividade motriz da máquina, pela elevada temperatura do ambiente da fábrica e até mesmo por medidas sanitárias que podem determinar sua substituição". No entanto, a presunção não é admitida para fins de tributação.

Prosseguiu discorrendo sobre o direito ao crédito de insumos na apuração não-cumulativa da contribuição, citando o MAJUR, que instrui os contribuintes no preenchimento da DIPJ e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, cujo art. 66, parágrafo 5º define o que seria insumo — "bens que sofram um desgaste no processo produtivo em contato direto com o produto em fabricação e não contabilizados no ativo imobilizado".

Mencionou também o Parecer Normativo nº 65/79, suscitado pela própria autuante, e a Solução de Consulta nº 152, de 2003, que diz:

Crédito do IPI. Materiais empregados no processo industrial que não se agregam ao produto final fabricado geram direito ao crédito (...), também aqueles que, embora não se integrando a tal produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Entenda-se "consumo" como decorrência de um contato físico, de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. (grifos do impugnante)

Com base no MAJUR, Instruções Normativas, Parecer e Solução de Consulta mencionados, reiterou serem os bens em discussão (lonas), insumos, sendo procedente o aproveitamento de seus créditos e improcedente o lançamento.

Alegou ofensa do lançamento ao princípio da legalidade, pois a Lei prevê o aproveitamento dos créditos, e improcedência da exigência de juros e multa porque não existiu mora ou falta, mas recolhimento da contribuição valendo-se do creditamento previsto na legislação de regência.

Por fim, alegou impossibilidade de exigência dos juros de mora com base na taxa Selic, por "ilegalidade e inconstitucionalidade", requerendo a realização de perícia "a fim de demonstrar que os materiais adquiridos — LONAS — são materiais intermediários que participam do processo produtivo, conferindo direito ao crédito da COFINS".

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INÉPCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não apresente seus motivos e não contenha indicação de quesitos e do perito.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para a Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito ao crédito da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, os insumos consumidos em razão de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou deste sobre aqueles”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 96 a 112, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação.

DO PEDIDO:

Ante o exposto, pede e espera a RECORRENTE, seja recebido e provido *in totum* o presente Recurso Voluntário, para:

a) em preliminar, ser decretada a nulidade da r. decisão recorrida, determinado o retorno dos autos à DRJ para que essa, após a intimação das partes para apresentação de quesitos e perito e a posterior realização da perícia, profira nova decisão; ou

Processo nº 13830.000979/2004-27
Acórdão n.º **3801-001.130**

S3-TE01
Fl. 129

b) não sendo este o entendimento desta C. Câmara, seja cancelado o montante exigido a título de COFINS, de multa e dos juros, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo instaurado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luiz Bordignon, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração no qual é exigida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, incidência Não-Cumulativa, dos períodos de apuração 02 e 03/2004 (fls. 04/08), em razão da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (verificações obrigatórias).

Dos créditos utilizados pela autuada, foram glosados pela fiscalização os referentes a compras de lonas/correias sob o argumento de que, à teor do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não são considerados insumos.

Nos termos usados pela autoridade autuante, fls.10, *“as lonas ou correias são esteiras e partes das máquinas, não podendo ser caracterizadas como matéria-prima ou material intermediário como quer o contribuinte. Ressalte-se que até mesmo o contribuinte, em sua informação, afirmou que as esteiras eram partes das máquinas, isso quando alegava que as lonas/correias apenas as revestiam”*.

Por seu turno, a recorrente se contrapõe, arguindo que, *“aplicando-se a legislação e as Soluções de Consulta mencionadas ao caso concreto, resta claro que as LONAS geram direito ao crédito da COFINS quando de sua aquisição, porquanto atendem aos requisitos fixados pelo próprio Fisco, haja vista que têm contato direto com o produto, são consumidas no processo de produção e não são contabilizadas como ativo imobilizado”*.

A matéria em discussão nestes autos diz respeito ao regime da não-cumulatividade da contribuição para a Cofins, previsto no §12 do artigo 195 da Constituição Federal, introduzido pela EC (Emenda Constitucional) nº 42, de 2003, e instituído pela Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003).

Assim, conforme se infere do relatório, a controvérsia trazida a este colegiado implica examinar se as lonas/correias podem ser consideradas insumos na acepção no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e desta forma o dispêndio com as mesmas pode ser utilizado como crédito na apuração da contribuição devida a título da Cofins Não-Cumulativa.

Para auxiliar na solução da lide, transcrevo, a seguir, excertos da legislação de regência:

Constituição Federal, de 1998

Art. 194. *A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*

Art. 195. *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. *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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 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 dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004

Art. 8º *Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

§ 4º 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) 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;

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.

Diante de tudo até aqui exposto, faz-se necessário responder a seguinte questão: Qual é o conceito de insumo aplicável à contribuição para a Cofins Não- Cumulativa a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Antes de responder a pergunta acima formulada, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre a sistemática da não-cumulatividade adotada pela Lei nº 10.833, de 2003.

É forçoso reconhecer que a lei instituidora da contribuição em comento não trouxe o conceito de "insumos" e, tampouco, remeteu à utilização subsidiária da legislação de outro tributo para a busca do seu significado. Desse modo, resta-nos a opção de buscar no ordenamento jurídico, em especial na esfera tributária, o referido conceito.

O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela EC nº 42, de 2003, não se harmoniza com aquele previsto na constituição para os impostos sobre a produção e o consumo (IPI e ICMS). No caso da Cofins, o método de apuração da referida contribuição depende de regulação infraconstitucional, o que não ocorre com o IPI e ICMS, cujos princípios se encontram gravados no texto constitucional.

A não-cumulatividade prevista na Constituição Federal trata tão somente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS). Portanto, não é no texto maior que se deve buscar a resposta para a pergunta acima formulada.

É de se dizer, também, que não é possível se extrair do texto constitucional que todo e qualquer custo ou despesa necessários ao funcionamento da empresa são capazes de gerar crédito na apuração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Como visto anteriormente, o IPI e o ICMS usam a sistemática da não-cumulatividade para apurar o valor a ser recolhido a título dos referidos tributos. No entanto, a sistemática eleita pelo legislador para a manutenção da “neutralidade tributária” para a Cofins e não-cumulativa difere daquela adotada no caso do IPI e do ICMS. Ou seja, os métodos de apuração são distintos.

Para o IPI e o ICMS o método de apuração adotado pelo legislador foi o “Método do Crédito de Imposto” ou “Método de Imposto contra Imposto”, traduzindo-se na possibilidade de compensar o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente pago por ocasião da entrada (compras).

Já no caso da Cofins não-cumulativa, a forma de apuração do valor devido é obtido pela utilização do “Método Subtrativo Indireto”, que consiste em atribuir crédito fiscal sobre custos/despesas definidos em lei, na mesma proporção da alíquota aplicada sobre as receitas.

Portanto, somente os créditos previstos no rol do art. 3º das Leis nº 10.833/03 são passíveis de serem descontados para a apuração da base de cálculo da Contribuição para a Cofins Não-Cumulativa.

Assim, se o legislador ordinário houve por bem restringir o benefício a certos créditos, não cabe ao aplicador do direito ampliar ou restringir seu alcance.

Terminada a explanação acima, resta definir o significado do termo “insumos” a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, 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”.*

Assim, é meu pensar que o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade da Cofins, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários e indispensáveis a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não devendo ser adotado o conceito restritivo aplicado ao IPI, nem tampouco ao do IRPJ (ampliado), pois a materialidade dos tributos são distintas.

Significa dizer que deve existir um vínculo entre os insumos e seu emprego na produção de um bem ou na prestação de um serviço. Somente dessa forma é que o valor dispendido pode ser usado como crédito na sistemática de apuração da Cofins não-cumulativa.

Portanto, para que o insumo utilizado possa ser aproveitado como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa, deve o mesmo fazer parte do processo produtivo, integrando o produto final ou usado durante o processo de fabricação, ficando demonstrado o desgaste físico e/ou químico ou, ainda, que seja indispensável à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A conclusão é a mesma quando se trata de prestação de serviço.

Desse modo, considerando que as “lonas” são consumidas durante o processo de fabricação dos biscoitos, cuja vida útil varia de 40 dias a 06 (seis) meses, que são indispensáveis à produção e não são classificáveis no ativo imobilizado, deve as mesmas serem consideradas insumos na acepção no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e, desta forma, o dispêndio para a sua aquisição pode ser utilizado como crédito na apuração da contribuição devida a título de Cofins Não-Cumulativo.

Pelas razões acima expostas, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, exonerando o crédito tributário exigido no auto de infração de fls. 04/08.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

José Luiz Bordignon