



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

**Processo n°** 10280.003587/2006-67  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-008.044 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CONCEITO DE INUMOS - PIS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PARÁ PIGMENTOS S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Estando comprovado que serviços de terraplanagem, sondagem, topografia e bombeamento, integram o processo produtivo para a produção do Caulim, necessário reconhecer o direito aos créditos apurados no regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3402-003.034, de 27/04/2016, o qual possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

*Caulim - extração de minério - Resultado de diligência - os serviços de terraplanagem, sondagem, topografia e bombeamento integram o processo produtivo da empresa para a produção do caulim, bem como demonstram que os valores pleiteados pela empresa como crédito de PIS nos autos/processos citados, no ano período a que se referem, coincidem com o montante informado em DACON.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO*

O recurso especial fazendário, admitido pelo então presidente substituto da 3ª Selção de Julgamento, insurge-se contra o conceito de insumos adotado no referido acórdão.

Em contrarrazões o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial e, caso conhecido, o seu improvimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Como visto a discussão devolvida a esse colegiado trata do conceito de insumos à luz da não cumulatividade do PIS, Lei 10.637/2002, mais especificamente sobre o direito ao crédito relativo aos serviços de terraplanagem, sondagem, topografia e bombeamento que foram concedidos ao contribuinte pelo acórdão recorrido.

A Fazenda Nacional apresentou dois acórdãos paradigmas na tentativa de comprovar a divergência e ambos foram aceitos pelo despacho de admissibilidade proferido

pelo então presidente substituto da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Concordo com o contribuinte ao defender que o acórdão paradigma nº 3301-01519 não serve para comprovar a divergência, pois nele a discussão fática é diferente do presente processo. Nele, foi definido, que a terraplanagem trata se de serviço cujo resultado gerou um ativo imobilizado. Esta conclusão não existe no presente processo, muito pelo contrário.

Porém o acórdão paradigma nº 203-12.473 comprova a divergência ao aplicar o conceito de insumos previsto nas IN SRF nº 247/2002 e 358/2003, o qual prevê a necessidade de que o insumo se desgaste em contato direto com o bem em produção, conceito muito conhecido advindo da legislação do IPI. Óbvio que, se o acórdão recorrido, tivesse adotado o mesmo entendimento, não teria concedido os créditos que estão em discussão, pois serviços de terraplanagem, sondagem, topografia e bombeamento não são consumidos diretamente em contato com o Caulim, produto final do processo produtivo.

Diante do exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

#### **Mérito - Conceito de Insumos**

Antes de adentrar aos itens específicos deste processo, necessário se faz abordar alguns pontos genéricos a respeito do conceito de insumos:

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do

NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente**

**aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, **permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP

1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

Com o conceito de insumos acima delineado, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Neste recurso especial discute-se a possibilidade de créditos sobre despesas com serviços de terraplanagem, sondagem, topografia e bombeamento. O acórdão recorrido concedeu o crédito após ter solicitado diligência para perquirir o que significam tais itens dentro do processo produtivo do contribuinte. A diligência foi solicitada nos seguintes termos:

(...)

Entretanto, dado a peculiaridade da atividade da empresa Recorrente, proponho a conversão do julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que se traga aos autos a diligência concluída nos processos 10.280.003595/200-11, 10280.003596/2006-58 e 10.280.003594/2006-69 quanto a terraplanagem, bem como, se complete a diligência no mesmo sentido, ou seja: comprovar que os serviços de sondagem, topografia e bombeamento, constantes dos presentes autos no ano fiscalizado coincidem com o montante informado em DACON e pleiteado pelo contribuinte e **finalmente que esses serviços integram o processo produtivo da Recorrente.**

(...)

A conclusão da diligência consta do relatório fiscal, e-fl. 304, e está assim concluída:

(...)

Os documentos/informações fornecidos pela interessada foram anexados aos dois processos eletrônicos anteriormente enumerados, e que atendem, salvo melhor juízo, à necessidade de comprovar **que os serviços de terraplanagem, sondagem, topografia e bombeamento integram o processo produtivo da empresa para a produção do caulim, bem como demonstram que os valores pleiteados pela empresa como crédito de PIS nos autos/processos citados, no ano período a que se referem, coincidem com o montante informado em DACON.**

(...)

Portanto, a conclusão da diligência comprova que os serviços de terraplanagem, sondagem, topografia e bombeamento integram o processo produtivo do

Processo nº 10280.003587/2006-67  
Acórdão n.º **9303-008.044**

**CSRF-T3**  
Fl. 9

---

Caulim e, nessa condição, fazem jus ao aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, apurados no regime da não cumulatividade de que tratam os inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal