



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

Processo nº 10280.004606/2006-72
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-008.255 – 3ª Turma
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria COFINS - INSUMOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Estando comprovado que os itens "óleo combustível BPF", "inibidor de corrosão" e "ácido sulfúrico", são bens utilizados e consumidos diretamente no processo produtivo da Alumina, 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. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrade Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, 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 3302-004595, de 25/07/2017, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO.

1. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, enquadraram-se na definição de insumo tanto a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, que integram o produto final, quanto aqueles bens ou serviços aplicados ou consumidos no curso do processo de produção ou fabricação, mas que não se agregam ao bem produzido ou fabricado.

2. Também são considerados insumos de produção ou fabricação os bens ou serviços previamente incorporados aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo de produção ou fabricação, desde que estes bens ou serviços propiciem direito a créditos da referida contribuição.

ENERGIA TÉRMICA UTILIZADA COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Se utilizada como insumo, o custo de aquisição de energia térmica permite a apropriação de créditos da Cofins, ainda que o custo tenha ocorrido antes de 15/6/2007, data da vigência da nova redação do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, dada pela Lei 11.488/2007 (ADI SRF nº 2/2003).

ÓLEO COMBUSTÍVEL BPF. COMBUSTÍVEL UTILIZADO NA GERAÇÃO DE ENERGIA TÉRMICA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É passível de apropriação de crédito da Cofins a aquisição do “Óleo Combustível BPF” utilizado como combustível na geração de energia térmica, utilizada como insumo de produção.

INIBIDOR DE CORROSÃO E ÁCIDO SULFÚRICO. PRODUTOS UTILIZADOS NOS EQUIPAMENTOS DO PROCESSO INDUSTRIAL. INSUMO DE PRODUÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A aquisição dos produtos Inibidor de Corrosão e Ácido Sulfúrico aplicados, respectivamente, (i) na limpeza ácida dos

equipamentos e trocadores de calor e (ii) na limpeza de dutos e trocadores de calor, desmineralização da água das caldeiras e o tratamento de efluentes, por serem insumos de produção, permite a apropriação de créditos da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE REJEITOS INDUSTRIAIS. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Cofins calculados sobre os gastos com frete por serviços de transporte prestados na remoção de rejeitos industriais.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A opção pela apropriação de créditos da Cofins sobre o valor mensal correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do custo de aquisição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, somente poderá ser exercida se os referidos bens forem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

2. O desconto de créditos da Cofins sobre o valor mensal correspondente a 1/12 (um doze avos) somente beneficia a aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados no Decreto 5.789/2006, destinados à incorporação ao ativo imobilizado de empresas em microrregiões menos desenvolvidas localizadas nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam.

3. Se não atendidos os requisitos legais, o contribuinte não faz jus aos créditos da Cofins calculados com base os valores mensais dos encargos de depreciação acelerada incentivada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O recurso especial insurge-se quanto ao conceito de insumos, para fins de apropriação de créditos da não-cumulatividade da Cofins, mais precisamente sobre os créditos referentes a óleo combustível BPF, inibidor de corrosão e ácido sulfúrico. os quais foram reconhecidos no acórdão recorrido.

O recurso especial foi admitido por despacho do presidente da 3^a Seção de Julgamento.

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.

No mérito a insurgência da Fazenda Nacional é quanto à parte do acórdão recorrido que reconheceu a possibilidade de apropriação de créditos da não-cumulatividade da Cofins sobre os gastos com óleo combustível BPF, inibidor de corrosão e ácido sulfúrico, únicos itens em que o recurso voluntário do contribuinte foi provido.

Conceito de insumos

Antes de adentrarmos ao mérito específico, entendemos ser necessário pontuar o conceito de insumos para fins de apropriação de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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 conexo 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.

(...)

Analizando 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.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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:

(...)

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;

(...)

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

A Fazenda Nacional insurge-se contra a parte do acórdão recorrido que reconheceu a possibilidade de apropriação de créditos da não-cumulatividade da Cofins sobre os gastos com óleo combustível BPF, inibidor de corrosão e ácido sulfúrico.

O acórdão recorrido concedeu esses créditos diante da conclusão inequívoca de que tais produtos são utilizados diretamente na linha de produção da alumina, produto final industrializado pelo contribuinte. Em síntese concluiu que o Óleo Combustível BPF é utilizado para a produção de energia térmica a qual, sob forma de vapor, é consumida no processo industrial. Quanto ao item "inibidor de corrosão" concluiu que é utilizado na limpeza ácida dos equipamentos trocadores de calor utilizados no processo industrial. Por fim quanto ao item "ácido sulfúrico", concluiu que é utilizado na limpeza de dutos e trocadores de calor, desmineralização da água das caldeiras e no tratamento dos efluentes.

A Fazenda Nacional, em seu recurso especial, limita-se a pedir a exclusão de tais créditos em razão do conceito de insumos advindo da legislação do IPI, no qual exige-se o desgaste ou consumo do bem, diretamente em contato com o bem em produção. Como visto, na introdução deste voto, este conceito já está devidamente superado.

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

(assinado digitalmente)
Andrade Márcio Canuto Natal