



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.720426/2007-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.145 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 20 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2003, 31/03/2003, 30/04/2003

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro

Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 25 de junho de 2009 (atual, Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015), em face do Acórdão n.º 3403-00.713, de 08/12/2010, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, cuja ementa, na parte de interesse, se transcreve a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2003, 31/03/2003, 30/04/2003

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ACEPÇÃO.

Consoante dicção das Leis n.ºs 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.

Devidamente intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, em face do acórdão recorrido, suscitando a divergência com relação ao direito de crédito das contribuições não cumulativas quanto: (1) às despesas com serviços de decapeamento, de lavra e os denominados serviços de locação, bem como, (2) aos custos com óleo tipo A-BPF, que, no seu entender, não geram direito ao crédito.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme fls. 471 a 473.

A Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 478 a 493, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório em síntese.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-011.145 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10280.720426/2007-12

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 471 a 473.

Do Mérito

Como visto, a discussão do presente processo refere-se ao conceito de insumos da não-cumulatividade do PIS e decorre de pedido de ressarcimento ao qual o contribuinte obteve deferimento parcial. Especificamente estamos a discutir os seguintes itens: 1 - às despesas com serviços de decapeamento, de lavra e os denominados serviços de locação; e 2 - aos custos com óleo tipo A-BPF, que, no seu entender, não geram direito ao crédito.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Do conceito de insumo

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do

Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se 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 Leis 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade. De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a**

segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

“

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 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 n.º 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**”:

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei

n.º 10.522, de 2002, e art. 2.º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos meus):

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade

ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“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.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que 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

terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

Pelo que consta dos autos, a Contribuinte é uma indústria que fabrica o Caulim. Para tanto ela executa diversas operações pré-industriais, para obtenção de sua matéria prima. Portanto, os serviços abaixo integram o processo produtivo do 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.

- SERVIÇO DE LOCAÇÃO: consiste na locação de equipamentos para extração do minério, fora, portanto, da planta industrial;
- SERVIÇO DE LAVRA: consiste na extração do minério da natureza; O caulim (*minério*) é inicialmente extraído *in natura* de uma mina a céu aberto localizada no Município de Ipixuna do Pará e inicia-se com o decapeamento do estéril (solo), com espessura entre 18 a 20 metros e é extraído com o auxílio de tratores de esteira, retro escavadeira, caminhões, etc. Há consumo de óleo diesel nos caminhões e tratores.
- SERVIÇO DE DECAPEAMENTO: consiste na retirada vegetação e solo para expor o minério;

O Acórdão Recorrido entendeu da seguinte forma:

Por outro lado, servindo-me da divisão conceptual dos termos produção e fabricação, entendo que os serviços de decapeamento (preparo da jazida para

lavra) e de lavra (retirada do minério de seu depósito natural para posterior beneficiamento) devem ser compreendidos como insumos, posto que aplicados diretamente na produção (extração) da matéria-prima, sem os quais não há produto final.

No que toca à locação de máquinas e equipamentos, ainda que não se enquadre como insumo, está contemplada como garantidora de crédito no art. 3º, IV da Lei n.º 10.637/02.

Quanto aos custos com óleo tipo A-BPF, o Acórdão Recorrido entendeu da seguinte forma:

Por fim restaram os combustíveis, 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; e óleo combustível tipo A-BPF, utilizado na evaporação e secagem da água contida na polpa do caulim, através da passagem por evaporadores e corrente de ar quente.

Neste ponto a linha distintiva é bastante tênue, entretanto, a meu sentir, apresenta diferenças, ainda que mínimas.

O óleo tipo A-BPF, empregado para produção de calor – energia térmica – para evaporação, secagem ou desumidificação do caulim, é aplicado diretamente na produção, ainda que seu contato não seja direto com o produto beneficiado.

Quanto ao itens acima, entendo que o Acórdão Recorrido não merece reparos.

Neste sentido, cito o voto do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no Acórdão n.º 9303005.623, que assim decidiu, conforme ementa a seguir:

“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 Ceconello, 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.

Assim, de acordo com os fatos acima, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-011.145 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10280.720426/2007-12