



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.722252/2009-94
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.369 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente ALBRAS ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A E FAZENDA NACIONAL
Interessado ALBRAS ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

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 diretamente 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.

TRATAMENTO E TRANSPORTE DE RGC. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRÉDITOS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não cumulativa em relação aos serviços de transporte e coprocessamento de resíduo gasto de cubas RGC, decorrente da produção de alumínio.

REFRATÁRIOS. VIDA ÚTIL DE 5 ANOS. ATIVO IMOBILIZADO.

Os refratários cuja vida útil é superior a um exercício financeiro, utilizados em conexão com outras máquinas, equipamentos ou instalações do imobilizado, deve ser reconhecido como ativo imobilizado, nos termos do CPC 27, afastando-os do conceito de insumos para fins de apropriação do crédito da COFINS não cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra acórdão 3402-005.293, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes ao transporte e coprocessamento de rejeito gasto de cubas – RGC, de beneficiamento de banho eletrolítico, de processamento de borra de alumínio e refratário e com transporte de rejeitos industriais.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

Ementa: ÔNUS DA PROVA.

Nos processos de pedidos de ressarcimento de créditos, cabe ao contribuinte o ônus de provar seu direito ao crédito.

CRÉDITOS. SERVIÇOS APLICADOS INDIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. TRATAMENTO E TRANSPORTE DE REJEITOS INDUSTRIAIS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não cumulativa em relação aos serviços de transporte e coprocessamento de RGC; transporte e processamento de borra de alumínio e refratário; beneficiamento de banho eletrolítico e transporte de rejeitos industriais; por integrarem o custo de produção do produto destinado à venda (alumínio).

CRÉDITOS. MATERIAIS REFRACTÁRIOS E SERVIÇOS CONEXOS.

Tratando-se de gasto passível de ativação obrigatória, é incabível a tomada de crédito diretamente sobre o custo de aquisição do material ou do serviço.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Acatado o conceito de insumo nos termos da legislação do IPI, fica claro que não caberia o reconhecimento de direito a crédito de PIS/Cofins não cumulativo em relação aos bens e serviços considerados como insumos pela decisão recorrida;
- O colegiado considerou como insumos custos com bens e serviços utilizados antes de iniciado ou depois de finalizado o processo produtivo; o acórdão recorrido reconheceu o direito a crédito, mesmo admitindo que esses gastos foram incorridos de forma indireta, alguns deles em etapa posterior à obtenção do alumínio, com base apenas no argumento de que esses dispêndios guardariam relação de pertinência com o processo produtivo do contribuinte.

Requer, assim, rediscussão das seguintes matérias:

- Conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas;
- Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre gastos realizados depois de findo o processo produtivo a título de insumo;
- Possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com transporte de resíduos do processo produtivo.

Em despacho às fls. 1125 a 1131, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional apenas em relação às divergências quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas e à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com remoção de resíduos industriais.

Contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- Deve ser considerado insumo não apenas o que é incorporado ao produto final a ser comercializado, mas tudo aquilo que concorre na composição do processo produtivo desse produto.

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração, alegando omissão ao trazer que o voto não enfrentou os argumentos aduzidos pela embargante, no que concerne à possibilidade de creditamento dos gastos incorridos com a aquisição de materiais refratários, bem como os dispêndios incorridos com serviços conexos, tais como manutenção das cubas eletrolíticas.

Em despacho às fls. 1284 a 1291, os embargos foram rejeitados.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, ressurgindo com a discussão acerca da aquisição de material refratário.

Em despacho às fls. 1361 a 1365, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo para que seja rediscutida a matéria Glosas relativas à aquisição de material refratário e serviços conexos (manutenção de cuba eletrônica).

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que correta a fiscalização que, no exercício de sua atividade, glosou os créditos decorrentes da aquisição de material refratário, basicamente constituído por tijolos refratários e

argamassa refratária, bem como os serviços relacionados ao transporte e manutenção de refratários, sob o argumento de que se tratam de gastos ativáveis, uma vez que os refratários duram pelo menos 1.900 dias, conforme informação prestada pelo próprio contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los, eis que preenchidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com os exames de admissibilidade constantes em despachos.

Ora, em relação ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a decisão recorrida entendeu ser legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa sobre os gastos com os serviços de transporte e coprocessamento de RGC; transporte e processamento de borra de alumínio e refratário; beneficiamento de banho eletrolítico e transporte de rejeitos industriais, por integrarem o custo de produção do produto destinado à venda (alumínio) que os custos incorridos com a remoção de rejeitos industriais, por integrarem o custo de produção da alumina, ensejavam o creditamento das contribuições sociais não cumulativas. E, adotando conceito de insumo similar ao da decisão recorrida, e analisando circunstâncias fáticas em tudo similares, os paradigmas rejeitaram a possibilidade de tomada de créditos sobre os custos de remoção da lama vermelha, resíduo da produção de alumina.

É de se ressaltar também que os acórdãos indicados como paradigmas n.º 3401-00.403 e 3301-00.247 não foram reformados – o que não há como invocar o art. 67, § 15, do RICARF/2015 para não conhecer do recurso.

Quanto ao recurso do sujeito passivo, cotejando a decisão recorrida com o acórdão n.º 3401-005.706, emerge a divergência de entendimentos com relação à impossibilidade de apropriação de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de

materiais refratários e serviços conexos. Ambos os arestos defenderam que, se algum direito a crédito houver, ele se daria com base no valor dos respectivos encargos de depreciação.

Em vista do exposto, conheço os Recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material

de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, peço vênha, para transcrever o impecável voto do Ministro Humberto Gomes de Barros quando da apreciação de Agravo Regimental em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional - Resp 382.736-SC (2001/0155744-8) - que nos faz refletir sobre a responsabilidade de se criar e defender durante um certo tempo jurisprudência favorável ou desfavorável ao sujeito passivo (Grifos Meus):

"MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar no 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o quorum especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora - como está na moda dizer - daqueles que entendem que a nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vênha, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o Meditei sobre o tema, e consolidei minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar trava-se no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário no 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.

Recurso Especial no 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro:

Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso "A Lei Complementar no 70/91, em seu art. 6o, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1o do Decreto-lei no 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.

- A isenção concedida pela Lei Complementar no 70/91 não pode ser revogada pela Lei no 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis. não afeta a isenção concedida pelo art. 6o, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."

A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. - A opção pelo regime tributário instituído pela Lei no 8.541/92 Ministro Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.

Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.

Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.

Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito

Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.

Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.

Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.

O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos.

Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:

"PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA - NECESSIDADE

O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la." (AEREsp 228432).

Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o

Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.

Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.

Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus.

O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.

Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins.

Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vênias ao eminente Ministro-Relator para aderir à divergência."

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

***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;**”*

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

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

[...]

***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 nº10.485, 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)”**.*

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“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:

[...]

§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.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“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: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
*a. 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;** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*
b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)
[...]”
- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

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

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- 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.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;

- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também 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.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *ínterim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinados à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na

maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos."

Torna-se 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.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Quanto à matéria trazida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, qual seja, se o custo gastos com serviços de transporte de resíduos industriais gera crédito das contribuições. O que, sem delongas, tendo em vista decisão do STF em sede de repetitivo quando da apreciação do REsp 1.221.170-PR, manifesto minha concordância com o voto transcrito no acórdão 3302-006.045 (do mesmo contribuinte):

“[...]”

Assim, resta analisar o direito ao crédito sobre o transporte de resíduos/rejeitos industriais da recorrente.

Consoante ao já exposto no tópico anterior, muito embora o contido no REsp 1.221.170 seja de observância obrigatória por parte dos julgadores deste conselho, por força do disposto no §2º, do art. 62, do RICARF, não se pode olvidar que a sua aplicação prática guarda parcela significativa de subjetividade, dada a necessidade de enquadrar cada bem ou serviço utilizado pelo sujeito passivo ao seu processo produtivo, seguindo os conceitos de essencialidade e relevância definidos pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

No entendimento da eminente Ministra Regina Helena Costa, a essencialidade consiste na relação de dependência, intrínseca e fundamental entre o produto ou serviço e o item em análise, constituindo este último em um elemento estrutural e inseparável do "processo produtivo" ou da "execução do serviço", ou ainda, quando a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Já a relevância, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço,

integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Diante de tais premissas, cabe analisar se o transporte de rejeitos/resíduos industriais da recorrente atende ao conceito de insumo para fins de apuração de crédito da contribuição à COFINS.

Inicialmente, cumpre esclarecer que apesar da peça recursal se insurgir contra as glosas de transporte de rejeitos/resíduos industriais, tal insurgência será estendida ao transporte e coprocessamento de RGC.

Isso porque, consoante ao disposto no acórdão de nº 3402003.860, nos autos do processo 10280.722246/200937, os esclarecimentos prestados pela recorrente indicam que o dispêndio realizado a título de transporte e coprocessamento de rejeito gasto de cuba RGC, é proveniente da reforma das cubas eletrolíticas, realizadas a cada 5 anos, onde os materiais que as revestem são triturados e são chamados de rejeito gasto de cuba RGC.

Este material é armazenado e posteriormente transportado para as indústrias cimenteiras em vários estados do Brasil, e a Albras arca com o custo do transporte.

[...]

Depreende-se da análise da descrição do processo produtivo, combinada com a explicação do que é o resíduo gasto de cubas RGC, que a reforma das cubas eletrolíticas, onde ocorre a produção do alumínio, realizada a cada 5 anos, é essencial à produção da recorrente, sob pena de restar comprometida a qualidade e quantidade do alumínio.

De outro norte, sob a ótica do direito ambiental, a destinação sustentável de tais resíduos é medida que se impõe à recorrente, sob pena de responsabilização por eventuais danos ambientais decorrentes do descarte indevido.

Isso porque, segundo dispõe a NBR 1004, o RGC é classificado como resíduo perigoso de fonte específica, proveniente da produção do alumínio primário, contendo cianeto.

Assim, têm-se que o transporte desses resíduos até as indústrias cimenteiras, decorre do cumprimento, pela recorrente, de imposições normativas relativas à legislação ambiental, sendo relevantes ao seu processo produtivo.

Diante do exposto, não há como negar que no desenvolvimento de suas atividades, a recorrente incorre em produção de rejeitos tóxicos, no caso, aqueles decorrentes do desgaste das cubas onde ocorre a produção do alumínio por ela comercializado, restando atendidos os critérios de essencialidade e relevância para fins de reconhecimento de direito creditório da contribuição à COFINS. [...]

Ora, frise-se que esse entendimento reflete o já proferido por essa turma:

- Acórdão 9303-009.656:

“[...]”

CUSTOS/DESPESAS. MATERIAIS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO; EMBALAGENS PARA TRANSPORTE; COMBUSTÍVEIS; LUBRIFICANTES E GRAXA; FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS; TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEL; TRANSPORTE DE SANGUE E ARMAZENAMENTO DE RESÍDUOS; SERVIÇOS DE LAVAGEM DE UNIFORMES. IMPRESCINDIBILIDADE. RELEVÂNCIA. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

*Os custos/despesas incorridos com materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes entre estabelecimentos da pessoa jurídica; transporte de combustível e outros; **transporte de sangue e armazenamento de resíduos**; e, serviços de lavagem de uniformes se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. [...]*

- Acórdão 9303-009.651:

“[...]”

*CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, contemplados aí, em uma indústria de produtos alimentícios, os equipamentos de proteção individual e os serviços de limpeza, dedetização, inspeção sanitária e **remoção de resíduos**. [...]”*

- Acórdão 9303-008.037:

“[...]”

SERVIÇOS PARA TRANSPORTE DE LAMA VERMELHA, INERENTES À EFETIVA CONCLUSÃO DO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO A CRÉDITO.

Na atividade de produção de Alumina pelo Processo Bayer, faz-se essencial a remoção dos resíduos - a chamada lama vermelha, não somente em função dos riscos ambientais evitados, mas, também, pela própria possibilitação da normal continuidade da industrialização. [...]”

Proveitoso ainda trazer que o Parecer Normativo da RFB nº 5/18, ainda traz a possibilidade de se constituir créditos das contribuições sobre itens gastos pelos contribuintes por imposição legal – o que é o caso em questão – sendo obrigatório o transporte desses resíduos até as indústrias cimenteiras, por imposições normativas relativas à legislação ambiental.

Em vista do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurge com a discussão acerca da possibilidade de constituição de crédito das contribuições sobre o custo de aquisição de materiais refratários e serviços conexos, para melhor elucidar o meu direcionamento, importante trazer os dizeres do voto constante do acórdão 3302-006.045 – de mesmo contribuinte:

“[...]

2 Dos Refratários.

A fiscalização entendeu, e a instância a quo ratificou, que os refratários utilizados pela recorrente em seu processo produtivo não podem ser classificados como insumos, vez que possuem vida útil estimada de 1.900 (um mil e novecentos) dias 5 anos, conforme atestado pelo próprio sujeito passivo.

A contribuinte sustenta que optou por qualificar o refratário como insumo, vez que são aplicados diretamente às atmosferas de redução, aos vapores alcalinos, ciclos de temperaturas e o resultante esforço mecânico que existe nos fornos de cozimento de carbono, sendo de clareza palmar o desgaste e contato físico destes materiais com o alumínio fabricado e comercializado.

Sustenta ainda a recorrente que a razão primordial da glosa perpetrada pelo auditor fiscal fora a de que o refratário deve ser enquadrado como ativo imobilizado. Sobre o que argumenta não haver diversidade de tratamento, vez que seja o refratário considerado como insumo, ou seja ele considerado como ativo imobilizado, é mantido o direito ao crédito não cumulativo de COFINS.

É o que se passa a analisar.

[...]

Desta forma, muito embora a recorrente tenha razão sobre a existência de permissão legal para a tomada de créditos de COFINS sobre insumos e também sobre bens do ativo imobilizado, ressalta-se que enquanto aos primeiros é concedido crédito integral por ocasião da aquisição, aos últimos a apuração do crédito deve fluir na medida da utilização do bem, com base nos encargos de depreciação. [...]”

Tal entendimento consta expressamente no inciso III, § 1º, do art. 3º da Lei 101.833/03 (mesmo tratamento para o PIS, além da Cofins).

Em vista de todo o exposto, voto por:

- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama