



<b>Processo nº</b>	10650.901213/2010-30
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-011.307 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	17 de março de 2021
<b>Recorrentes</b>	FAZENDA NACIONAL COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

**RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO EM PARTE. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS.**

Não deve ter seguimento o recurso especial com relação à matéria decidida pelo acórdão recorrido com base em mais de um fundamento autônomo, e o apelo ataca apenas um deles, quando o outro é suficiente para manutenção da decisão combatida. Portanto, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ter prosseguimento parcial, tão somente com relação à alegação de nulidade do acórdão de embargos de declaração.

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

**NULIDADE DO ACÓRDÃO DE EMBARGOS. INEXISTÊNCIA.**

O *decisum* de embargos restringiu-se a suprir as omissões apontadas pelo Contribuinte, com relação a não ter examinado determinados itens do recurso voluntário, não havendo que se falar em nulidade do acórdão pois inexistente nova decisão de mérito, conforme alegado pela Fazenda Nacional.

**PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido 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.

Nesse sentido, deve ser reconhecido o direito ao crédito dos itens que se caracterizam em insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo do Contribuinte: (i) **os encargos de depreciação dos rádios de comunicação** - os rádios são utilizados para a comunicação entre os diversos operadores do processo produtivo e a sala de comando; (ii) **os encargos de depreciação de software** - o software controla a atividade dos equipamentos e os organiza funcionalmente no processo produtivo, sendo indiscutível a sua importância na produção; e (iii) **os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina** - são os gastos com investigações geológicas e geotécnicas do talude da aba sul da mina, a partir das quais é definido o perfil geológico, definição das características geomecânicas, dos materiais constituintes, bem como a estabilidade para diversas seções da mina, sendo essenciais à atividade produtiva. Ausente o resultado obtido através dos referidos estudos, o processo produtivo pode ter sua eficácia e algumas de suas características afetadas, além de se tornar extremamente perigoso para o meio ambiente e para a segurança do local onde a atividade é desenvolvida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à nulidade do acórdão de embargos de declaração e, no mérito, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Marcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO, ambos com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em face do **Acórdão nº 3201-003.570**, de 20 de março de 2018, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, devidamente integrado pelo **Acórdão de embargos nº 3201-005.517, de 24 de junho de 2019**, os quais foram assim ementados:

### **Acórdão nº 3201-003.570**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

É de 5 (cinco) anos o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, contado da data da entrega da declaração de compensação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral, no sentido da não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

### COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

### DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO. ÁGUA E ENERGIA ELÉTRICA.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda, incluindo-se salas de controle e monitoramento do processo produtivo, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação dos bens imobilizados utilizados em unidades de abastecimento e tratamento de água e de energia elétrica na atividade mineradora por serem essenciais e pertinentes ao processo produtivo.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DEPRECIAÇÃO.**

A aquisição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, utilizados no processo produtivo de bens destinados à venda, não permite a tomada do crédito das Contribuições, o que somente é permitido quanto aos encargos de depreciação.

**SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem.

**CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ART. 31, LEI N° 10.865/2004.**

Vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004. Disposição expressa do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

**Acórdão nº 3201-005.517**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO. CORREÇÃO.**

Constatada omissão no enfrentamento de matéria litigiosa e obscuridade na fundamentação para delimitar o direito ao crédito das Contribuições não cumulativas, acolhem-se parcialmente os embargos, com efeitos infringentes, para que seja sanado o vício apontado.

**BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a bens do ativo imobilizado e utilizados em etapas essenciais à produção e à

fabricação de produtos destinados à venda, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação de tanques de água ou outras substâncias utilizados ou ligados a equipamentos industriais, bem como de aparelhos de ar condicionados e monitores de vídeo instalados em salas de controle ou monitoramento do processo produtivo e destinados a tal fim.

Intimada do **Acórdão nº 3201-003.570**, a Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, alegando omissão, sob o argumento de que o direito de aproveitar créditos sobre os custos com GLP somente surgiu com a vigência da Lei nº 11.488/2007.

Os embargos foram analisados e rejeitados pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, nos termos do despacho às fls. 644-e/649-e.

Não resignada com a rejeição dos seus embargos, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial de divergência em face do Acórdão de recurso voluntário nº 3201-003.570, alegando divergência quanto “à definição do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins, especificamente em relação às despesas com custos relativos a bens que, no seu entender, não têm ação direta no processo produtivo. A Recorrente questiona, em especial, as glosas dos seguintes itens: GLP e óleo diesel; encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do centro de custo de abastecimento e tratamento de água e subestação de energia elétrica. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3801-00.341 e 3301-003.209.

Nos termos do despacho de admissibilidade proferido em 25 de setembro de 2018, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para rediscussão da definição do conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, inclusive em relação aos itens específicos questionados (as glosas dos seguintes itens: GLP e óleo diesel; encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do centro de custo de abastecimento e tratamento de água e subestação de energia elétrica).

Na sequência, devidamente intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho de sua admissibilidade, o CONTRIBUINTE interpôs embargos de declaração, alegando *obscuridades no voto condutor, pelo fato de o Relator ter reconhecido o direito de aproveitar créditos sobre (i) os encargos de depreciação de tanques para líquidos diversos, contudo, não se manifestou sobre o reservatório de 2.000,0 litros, item 10 da tabela de fls. 454-e; e, (ii) ter reconhecido o direito de aproveitar créditos sobre aparelhos de ar condicionado e monitores de LCD, exclusivamente utilizados em sala de equipamentos de controle e monitoramento da produção da etapa produtiva, contudo, no laudo de fls. 440-e/516-e, elaborado pela Trevisan Gestão e Consultoria, consta que todos os itens glosados são utilizados naquela sala; assim, a expressão “exclusivamente” utilizada no acórdão embargado indicaria a existência de outros itens que não tiveram o direito de aproveitamento de créditos reconhecidos (revertidos) pelo Colegiado da Câmara Baixa.*

Admitidos os aclaratórios, os mesmos foram julgados por meio do **Acórdão de Embargos nº 3201-005.517**, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção que, por unanimidade de votos, acolheram os embargos, com efeitos infringentes, conforme ementa

reproduzida anteriormente, revertendo as glosas dos itens considerados essenciais ao processo produtivo.

Devidamente intimada do Acórdão de Embargos, a FAZENDA NACIONAL, por sua vez, interpôs novos embargos de declaração, suscitando a **nulidade do Acórdão nº 3201-005.517**, sob o argumento de que a decisão ultrapassou os limites dos aclaratórios ao reexaminar matéria já devidamente julgada. Os embargos foram então analisados e rejeitados pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, nos termos do despacho proferido em 12 de maio de 2020.

Posteriormente, inconformada com a rejeição dos seus embargos, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs novo recurso especial, agora contra o acórdão nº 3201-005.517, alegando divergências com outras decisões do CARF, conforme segue: *a) em preliminar, suscitou a nulidade do acórdão; e, b) no mérito, quanto ao aproveitamento de créditos sobre despesas com encargos de depreciação dos bens relacionados e discriminados nos itens "4", "5", "6", "8", "9", "10", "15" e "16", da tabela do Relatório de Diligência dos autos.* Para comprovar a divergência com relação ao acórdão de embargos, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3403-002.844 e 2302-003.544 (a); e 3101-00.795 e 3301-003.210 (b).

Foi dado seguimento ao novo recurso especial da Fazenda Nacional, conforme despacho de 12 de maio de 2020, nos seguintes termos: *"DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para rediscutir, em preliminar, a admissão dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte e, consequentemente, a nulidade do acórdão recorrido, e, no mérito, o direito de aproveitamento de créditos sobre despesas com encargos de depreciação de bens que não foram utilizados diretamente no processo produtivo do contribuinte, juntamente o recurso especial de fls. 651-e/674-e, a cujo seguimento foi dado por meio do despacho de admissibilidade de fls. 737-e/741-e".*

De outro lado, devidamente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao apelo especial da Fazenda Nacional, requerendo, preliminarmente, a sua negativa de seguimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

Na mesma oportunidade, o Contribuinte interpôs recurso especial de divergência com relação à glosa na apropriação de créditos efetuados especificamente em relação às seguintes rubricas: (i) Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação dos rádios de comunicação; (ii) Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação de software; (iii) Créditos apropriados sobre os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina; (iv) Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3302-006.525 (i); 9303-009.602 e 3801-004.705 (ii); 3301-006.109 (iii); 3401-01.692 e 3803-03.207 (iv), respectivamente.

Consoante despacho s/nº, de 08 de julho de 2020, foi dado seguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO, com relação às matérias "i", "ii" e "iii": (i) *Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação dos rádios de comunicação;* (ii) *Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação de software;* (iii) *Créditos apropriados sobre os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina.*

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial do Contribuinte, requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### 1 Admissibilidade

#### 1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte sustenta, em síntese, que não deve ser reconhecido o recurso especial da Fazenda Nacional pois (i) pretende o revolvimento de matéria fático-probatória, o que é vedado na instância extraordinária e (ii) não atacou o real fundamento da decisão, qual seja, também ter sido reconhecido o direito ao crédito com base nos encargos de depreciação do inciso VI, do art. 3º das Leis nº 10.637 e 10.833.

Entende-se assistir razão ao Sujeito Passivo quando alega o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, tendo em vista que no acórdão recorrido foi reconhecido o direito ao crédito sobre os bens do ativo imobilizado com base no conceito de insumos, mas também apoiando-se no inciso VI do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833, o que não foi atacado pela Fazenda.

Havendo dois fundamentos autônomos e não sendo atacados os dois, não deve ter prosseguimento o recurso especial da Fazenda Nacional. Nesse sentido, é a Súmula nº 283 do Supremo Tribunal Federal:

"É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

Nesse sentido, manifestou-se esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos acórdãos n.º 9303-005.111 e 9303-007.070, cujas ementas seguem abaixo transcritas, respectivamente:

9303-005.111

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 06/09/2001

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS.

Não deve ter seguimento o recurso especial que ataca apenas um dos fundamentos da decisão recorrida, quando o outro é suficiente para manutenção do acórdão.

9303-007.070

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/04/2007 a 30/06/2007, 31/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em dois fundamentos autônomos e a parte traz divergência jurisprudencial somente com relação a um deles. Assim, o recurso especial não pode ser conhecido quanto à possibilidade de apresentação de provas posteriormente à impugnação.

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

Portanto, ausente a divergência jurisprudencial com relação a todos os fundamentos autônomos que embasaram a decisão recorrida, não deve ter prosseguimento o recurso especial da Fazenda Nacional quanto aos pontos do conceito de insumos e dos itens do ativo imobilizado.

Deve ser conhecido parcialmente o recurso especial da Fazenda Nacional, tão somente quanto à alegação de nulidade do acórdão de embargos.

## 1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

## 2 Mérito

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, insurge-se a Fazenda Nacional com relação à alegação de nulidade do acórdão de embargos de declaração interpostos pelo Contribuinte.

#### 2.1.1 *Nulidade do acórdão recorrido (de embargos opostos pelo sujeito passivo)*

Com relação a esse tópico, a Fazenda sustenta que o meio adequado para corrigir o erro *em judicando* não são os embargos de declaração, mas sim o recurso especial. Diz que deve ser anulado o Acórdão nº 3201-005.519, vez que ultrapassou os limites dos Embargos de Declaração ao apreciar novamente a demanda.

Nos embargos de declaração, o Contribuinte inquina o acórdão de recurso voluntário do vício de obscuridade, em razão de não ter deixado claro quais os itens que foram admitidos para creditamento. E foi exatamente esse o provimento dos embargos de declaração, deixando clara a obscuridade aventada pelo Contribuinte.

Da análise do acórdão nº 3201-005.519 entende-se que não há nulidade, pois o *decisum* restringiu-se a suprir as omissões apontadas pelo Contribuinte, com relação a não ter examinado determinados itens do recurso voluntário, não havendo que se falar em nulidade do acórdão.

Portanto, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

### 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Na discussão de mérito, o Contribuinte, por seu turno, traz insurgência com relação à negativa do aproveitamento de créditos apropriados sobre: (i) os encargos de depreciação dos rádios de comunicação; (ii) os encargos de depreciação de software; e (iii) os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina.

Na decisão de recurso voluntário, foram mantidas as glosas dos itens acima no tópico da decisão “Móveis e equipamentos alocados em centro de custos produtivos” do voto, no qual foi reproduzida planilha com a relação de todos os itens que foram glosados pela fiscalização, bem como as respectivas finalidades.

Assim, não foram admitidos os créditos dos encargos de depreciação de alguns itens relacionados na planilha sob o argumento de que “*sua utilização não tem relação de essencialidade às etapas de industrialização do produto destinado a venda, portanto, não autoriza o creditamento, eis que secundários ao processo industrial.*”

Sustenta a Contribuinte que os créditos decorrentes de bens de seu ativo imobilizado empregados na produção também devem ser apreciados à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, consonte determinado pelo STJ no julgado de recurso repetitivo. Para o contribuinte, tanto o inciso II, como o inciso VI, dos art. 3º das Leis n. 10637 e 10833 requerem que os insumos e os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica sejam utilizados no

processo produtivo de produção ou fabricação de bens, ou na prestação de serviços. Ou seja, tanto num, como noutro caso, requer-se que haja vínculo com o processo produtivo, o qual, em ambas as situações, deve ser aferido a partir dos mesmos critérios da essencialidade e relevância.

Verifica-se assistir razão ao Sujeito Passivo quanto à análise do creditamento dos bens do ativo imobilizado também sob a luz dos critérios de insumos. Consoante conceito de insumos adotado no presente voto, decorrente da interpretação da decisão do STJ em recurso repetitivo, o fator determinante para que haja a possibilidade de creditamento de bens ou serviços como insumos é a sua essencialidade e relevância ao processo produtivo, não se exigindo a sua aplicação direta na produção dos bens ou prestação de serviços. Passa-se a analisar os itens individualmente.

### 2.2.1 Conceito de Insumo

Previamente à análise do item específico sobre o qual pretende a Fazenda Nacional ver restabelecida a glosa, deixar-se-á claro o conceito de insumos utilizado na presente análise, o qual vai no mesmo sentido daquele empregado pelo acórdão recorrido, de relatoria do Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi Oliveira Lima.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>1</sup>

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** 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; [...].

**Lei nº 10.833/2003 (COFINS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]III - 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; [...]

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 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. (grifou-se)

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 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.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abrange todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócuia e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O

modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Dante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, 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.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

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. Agide 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 elastecidos.

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.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“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 RESTITUTIVO 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 SEGUINTE 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 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 concreto.

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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.

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.”

A operação da Contribuinte encontra-se descrita nos seguintes termos no acórdão recorrido:

[...]

A contribuinte elaborou Laudo (fls. 320/396) por meio de seu corpo técnico no qual descreve seu processo produtivo que se materializa no desenvolvimento de atividade de lavra, extração e produção de minérios utilizados na fabricação de produtos da indústria metalúrgica e siderúrgica.

O insumo, minério de pirocloro, no qual é encontrado sob a forma do composto óxido de nióbio (Nb2O5), utilizado na produção de nióbio, e de outros produtos derivados, é explorado pela CBMM de seu próprio depósito mineral, e de outro, em forma de concessão, de propriedade da CODEMIG, que juntas otimizam a exploração do minério por intermédio da COMIPA que os vende, exclusivamente, à CBMM.

A COMIPA é pois a responsável pela operação de lavra e transporte do minério até as instalações da CBMM. As máquinas e equipamentos necessários à extração são de propriedade da CBMM que os aluga à COMIPA, por disposição contratual.

O minério adquirido pela CBMM é submetido a sucessivos processos de separação dos demais minerais até a obtenção do produto final o nióbio. Esse processo de separação consiste em etapas de concentração, sinterização, desfosforação, metalurgia, britagem e embalagem.

Em termos de controle contábil, cada uma das etapas do processo de produção do nióbio constitui-se um centro de custo.

[...]

#### *2.2.2 Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação dos rádios de comunicação;*

Consoante razões do Contribuinte, os rádios são utilizados para a comunicação entre os diversos operadores do processo produtivo e a sala de comando, conforme amplamente demonstrado no laudo de funcionalidade acostado aos autos (e-fls. 440 a 510).

Tendo em vista que os rádios são essenciais para a comunicação entre os operadores do processo produtivo e a sala de comando, para as trocas de informações, orientações e determinações sobre os procedimentos a serem executados no processo industrial, a sua subtração interferiria diretamente no processo produtivo, prejudicando a sua dinâmica e inviabilizando a comunicação.

Portanto, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre os encargos de depreciação dos rádios de comunicação.

#### *2.2.3 Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação de software;*

Nesse tópico, sustenta o recorrente que o software cujo crédito foi glosado controla a atividade dos equipamentos e os organiza funcionalmente no processo produtivo, sendo indiscutível a sua importância na produção, sendo essencial ao processo produtivo. Além disso, aduz que o entendimento explicitado no acórdão paradigma foi mantido pelo acórdão n.º 9303-008.594, de 15.5.2019, que negou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, sob o fundamento de que, nos termos do recurso especial 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos, assim como da interpretação dada pela Administração Pública no Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018, o licenciamento de software atende aos requisitos de essencialidade e relevância no processo produtivo.

Veja-se a ementa do acórdão nº 9303-008.954, desta 3<sup>a</sup> Turma da CSRF, de relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/10/2003

**PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS COM ALUGUEL DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE**

Por serem "relevantes" para o processo produtivo, as despesas com aluguel de software devem ser consideradas crédito para fins de apuração do PIS.

Recurso especial do Procurador negado.

O item de software do ativo imobilizado mostrou-se essencial para o controle das atividades dos equipamentos, além de organizar funcionalmente o processo produtivo. Explica a Recorrente que o software contém ferramentas e programas indispensáveis ao processo de produção da recorrente como um todo, possibilitando a comunicação e a organização de dados trocados e obtidos durante o processo produtivo. O software permite o funcionamento dos equipamentos e máquinas da produção, indispensáveis ao regular desenvolvimento do processo produtivo.

Assim, pela sua essencialidade e relevância, também se reconhece o direito ao crédito com relação a esse item.

**2.2.4 Créditos apropriados sobre os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina.**

A recorrente é empresa dedicada à metalurgia e mineração, tendo que incorrer, inclusive por imposição legal, em gastos com estudos relacionados à mina da qual o minério de pirocloro é extraído para sua posterior industrialização. Afirma o Sujeito Passivo que os gastos com os encargos relativos ao estudo de estabilidade da mina, alocados no centro de custo "Geologia e Meio Ambiente".

Além disso, é correta a afirmação do Contribuinte de que a jurisprudência administrativa firmou entendimento no sentido da possibilidade da tomada de créditos nos casos de remoção de resíduos, bem como outras medidas indispensáveis para a preservação ambiental, além de gastos derivados de exigências legais, a exemplo de equipamentos de proteção individual.

O presente item contém os gastos com investigações geológicas e geotécnicas do talude da aba sul da mina, a partir das quais é definido o perfil geológico, definição das características geomecânicas, dos materiais constituintes, bem como a estabilidade para diversas seções da mina. Ausente o resultado obtido através dos referidos estudos, o processo produtivo pode ter sua eficácia e algumas de suas características afetadas, além de se tornar extremamente perigoso para o meio ambiente e para a segurança do local onde a atividade é desenvolvida.

Essas conclusões foram também explicitadas em recente solução de consulta emitida pela Cosit na Solução de Consulta Cosit nº 01/2021, demonstrando-se a essencialidade e relevância dos estudos relacionados à proteção ambiental, especialmente para a atividade de mineração:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, os gastos relativos a tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos na normatização desse tributo.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.938, de 1981; Lei nº 9.433, de 1997; Lei nº 9.605, de 1998, art. 33; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II; Decreto nº 99.274, de 1990; Resoluções Conama nº 237, de 1997, nº 357, de 2005, e nº 430, de 2011; Resolução Cema nº 65, de 2008; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, os gastos relativos a tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos na normatização desse tributo.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.938, de 1981; Lei nº 9.433, de 1997; Lei nº 9.605, de 1998, art. 33; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II; Decreto nº 99.274, de 1990; Resoluções Conama nº 237, de 1997, nº 357, de 2005, e nº 430, de 2011; Resolução Cema nº 65, de 2008; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Tratando-se de gastos imprescindíveis ao processo produtivo do Contribuinte, imperioso é o reconhecimento do direito ao crédito.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto: é conhecido apenas parcialmente o recurso especial da Fazenda Nacional e, na parte conhecida, negado provimento; e dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos apropriados sobre: (i) os encargos de depreciação dos rádios de comunicação; (ii) os encargos de depreciação de software; e (iii) os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello