



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

**Processo n°** 10680.724275/2009-21  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-005.287 – 3ª Turma  
**Sessão de** 22 de junho de 2017  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MINERAÇÃO SERRAS DO OESTE LTDA

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. MINERAÇÃO. INSUMOS.

Cabe a constituição de crédito do PIS/Pasep não-cumulativo sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa - atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo.

No caso vertente, é de se constituir, por conseguinte, o r. crédito sobre os serviços de remoção de camada vegetal, trator de esteira para depósito de estéril, análise e testes em laboratório, escavação de estéril, remoção de rejeito, escavação e carga, serviços auxiliares de deslocamento, raspagem e transporte do solo, transporte de estéril, serviços auxiliares de desmatamento e desmatamento/destocamento, bem assim os gastos com óleo diesel consumido na escavação de estéril, transporte de estéril e escavação e carga de rejeitos.

PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CONSULTORIA TÉCNICA EM ENERGIA ELÉTRICA. CONSTRUÇÃO CIVIL-ILUMINAÇÃO E CONSULTORIA TÉCNICA

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado,

tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, não se enquadram no conceito de insumo os gastos com consultoria técnica em energia elétrica, com construção civil-iluminação e com outras consultorias técnicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para excluir os serviços de consultoria em energia elétrica, construção civil-iluminação e consultoria técnica, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado).

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora),

Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3803-02.220, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*

*Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são 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 empresária, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*Tratando-se de extração de minérios, ensejam o creditamento as despesas com serviços de remoção de camada vegetal, trator de esteira para depósito de estéril, análise e testes em laboratório, escavação de estéril, remoção de rejeito, escavação e carga, serviços auxiliares de deslocamento, raspagem e transporte do solo, transporte de estéril, consultoria técnica em energia elétrica, construção civil iluminação, serviços auxiliares de desmatamento, consultoria técnica e desmatamento/destocamento, bem assim os gastos com óleo diesel consumido na escavação de estéril, transporte de estéril e escavação e carga de rejeitos.”*

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

- Bens e serviços não utilizados **diretamente** na fabricação ou produção de bens e serviços, destinados à venda, observadas as condições específicas ditadas pelo art. 3º da Lei 10.637/02 c/c o artigo 66 da IN SRF 247/02, com as alterações da IN SRF 358/03 para o PIS/PASEP não cumulativo, bem como o conceito de insumo previsto para o IPI, por não atuarem diretamente sobre o produto final, não se enquadrando nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário, não podem ser considerados dentro do conceito de insumos, razão pela qual não se pode admitir a apuração de créditos sobre essas despesas, devendo ser reformada a decisão vergastada, mantendo-se a glosa dos créditos efetuada pela fiscalização;
- No caso concreto, os insumos glosados pela autoridade fiscal, embora não sejam bens do ativo permanente e tenham tido alguma relação com o processo industrial, não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, não se enquadrando, portanto, na condição de insumo para o aproveitamento do crédito da contribuição.

Requer, assim, a Fazenda Nacional a reforma do acórdão recorrido, de modo a não admitir o creditamento de PIS e de Cofins pertinentes aos produtos e/ou serviços indicados no dispositivo do r. aresto desafiado.

Em Despacho às fls. 299 a 301, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao Recurso Especial foram apresentadas pelo sujeito passivo que trouxe, entre outros, que:

- Tem como objeto social o aproveitamento de recursos minerais a exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização e comercialização, importação e exportação, bem como a prestação de serviços de geologia, topografia, manutenção, análises técnicas, consultoria, gerenciamento e administração de minas e jazidas de bens minerais, tais como metais preciosos (especialmente ouro e prata), metais básicos (especialmente zinco, cobre e chumbo), minerais industriais, dentre outros e seus subordinados, sem a manutenção,

temporária ou definitiva, de estoque dos produtos extraídos no local de sua sede, podendo desenvolver estas atividades econômicas, inclusive mediante participação societária ou através de consórcios, a representação de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, a participação em outras sociedades comerciais ou civis, como sócia, acionistas ou quotistas, importação de EPI – Equipamento de Proteção Individual;

- Para a prestação de seu serviço, incorre em diversos custos e despesas, dentre eles, despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção;
- Insumo é o gasto que proporciona a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção e ainda o seu aperfeiçoamento, integrando tanto as etapas que resultam no produto ou serviço, quanto às etapas posteriores, desde que necessárias para o funcionamento do fator de produção

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade do recurso interposto pela Fazenda Nacional, eis que atendidos os critérios trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015.

Quanto às Contrarrazões apresentadas, não se devem ignorá-las, pois foram apresentadas tempestivamente pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, importante, *a priori*, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como para a aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis (“IX – armazenagem de mercadoria e frete na

operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

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, conclui 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 n.ºs 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, é de se atestar a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante a esses pontos, ressurgindo-me à questão posta, passo a discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

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 Greco (*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, para 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 ° Do valor apurado na forma do art. 7 °, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]*

*§ 4 ° 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 *interim*, 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 destinadas 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 vênha, 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.

Dessa forma, para fins de se elucidar, importante recordar que o sujeito passivo é pessoa jurídica que tem como objeto social objeto social o aproveitamento de recursos minerais a exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização e comercialização, importação e exportação, bem como a prestação de serviços de geologia, topografia, manutenção, análises técnicas, consultoria, gerenciamento e administração de minas e jazidas de bens minerais, tais como metais preciosos (especialmente ouro e prata), metais básicos (especialmente zinco, cobre e chumbo), minerais industriais, dentre outros e seus subordinados, sem a manutenção, temporária ou definitiva, de estoque dos produtos extraídos no local de sua sede, podendo desenvolver estas atividades econômicas, inclusive mediante participação societária ou através de consórcios, a representação de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, a participação em outras sociedades comerciais ou civis, como sócia, acionistas ou quotistas, importação de EPI – Equipamento de Proteção Individual.

Considerando a atividade do sujeito passivo e o evoluir do conceito de insumo já esposado, manifesto minha concordância à conclusão exposta pelo nobre ex conselheiro Alexandre Kern, o que peço vênia para transcrever parte:

*“Segundo sua a descrição, a atividade de extração mineral se manifesta em dois estágios: a exploração e a exploração dos minérios. Na etapa de **exploração**, são realizados os trabalhos de pesquisa mineral que compreende entre outras atividades, alguns trabalhos de campo e de laboratório, tais como: levantamentos geológicos pormenorizados da área a pesquisar, em escala conveniente, estudos dos afloramentos e suas correlações, levantamentos geofísicos e geoquímicos; aberturas de escavações visitáveis e execução de sondagens no corpo mineral; amostragens sistemáticas; análises físicas e químicas das amostras e dos testemunhos de sondagens; e ensaios de beneficiamento dos minérios ou das substâncias minerais úteis para obtenção de concentrados de acordo com as especificações do mercado ou aproveitamento industrial, consoante previsto no próprio Código de Mineração. Na fase de **exploração**, desenvolvem-se as atividades de lavra do minério a extração do minério propriamente dito, com as suas respectivas concentrações do mineral a ser industrializado. O recorrente esclarece que os minérios de uma maneira geral, em especial, o dos jazigos metalíferos, aos saírem das minas são, normalmente, constituídos por agregados com maior ou menor complexidade, havendo a necessidade de se fazer a separação em face da concentração do minério na rocha extraída que, por sua vez, terá uma concentração mais rica ou mais pobre do mineral. Existe uma parte do minério extraído que é depositada por não possuir uma grande concentração do mineral para o processo de industrialização, podendo vir a ser reaproveitado e/ou reutilizado em processos e/ou procedimentos tecnológicos mais apurados e avançados. A essa parte do minério depositado dá-se a denominação técnica de **estéril**, em face de sua pouca concentração do mineral para aquele processo industrial de apuração, ou seja, onde existe uma concentração mais pobre do mineral que poderá*

*ser submetido a processos mais avançados. O estéril é retirado com o uso de escavadeiras e caminhões e quando necessário, é realizada a perfuração e desmonte da rocha. À medida que a cava vai se aprofundando, a tendência é a presença de rochas mais duras como xisto e formação ferrífera que dependem de perfuração e desmonte. Normalmente a relação de estéril/minério de minas a céu aberto de ouro depende muito dos preços do metal e dos teores da jazida.*

*Nesse contexto, percebe-se que as atividades de mineração geram uma quantidade significativa de estéril e rejeitos, subprodutos inerentes ao processo de lavra e beneficiamento do minério. Esses elementos são descartados em barragens de contenção de superfície, formadas através de barramentos convencionais (barragens de terra compacta), constituídas com a utilização de materiais provenientes de jazidas do próprio estéril. Essas barragens são denominadas Bacia de Estéril para Reprocessamento do Tratamento de Recuperação Aurífera, portanto, não podem ser chamados de rejeitos. Nesse sentido, seria um equívoco diferenciar a extração e descarte do estéril dos rejeitos, posto tratar-se do mesmo procedimento.*

*Dessa pormenorizada descrição, concluo que não há como se processar a extração de minério sem a extração de estéril e rejeitos. Nesse sentido, julgo que os serviços de remoção de camada vegetal, gastos com trator de esteira para depósito de estéril, análise e testes em laboratório, escavação de estéril, remoção de rejeito, escavação e carga, serviços auxiliares de destocamento, raspagem e transporte do solo, transporte de estéril, consultoria técnica em energia elétrica, construção civil iluminação, serviços auxiliares de desmatamento, consultoria técnica e desmatamento/destocamento e mesmo o óleo diesel consumido nessas atividades guardam pertinência suficiente com o processo produtivo para admitir o creditamento.*

*Assim, em face de sua subsunção ao conceito de insumo acima descrito, merecem reversão as glosas referentes a s despesas relacionadas com a as atividades de remoção e manejo do estéril e de rejeitos, demonstrados a fls. 102, bem assim a relacionada com os gastos com combustível empregado nessas mesmas atividades (demonstrados a fl. 75).*

**Conclusão**

*Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso, para reverter a glosa dos créditos relacionados com:*

***i) combustíveis (óleo diesel) empregados nas atividades de escavação de estéril, transporte de estéril e escavação e carga de rejeitos, demonstrados a fl. 75 ["Glosa de Créditos de Combustíveis (Óleo Diesel) Utilizados como Insumos" — Ano: 2006];***

***ii) serviços de remoção de camada vegetal, trator de esteira para depósito de estéril, análise e testes em laboratório, escavação de estéril, remoção de rejeito, escavação e carga, serviços auxiliares de deslocamento, raspagem e transporte do solo, transporte de estéril, consultoria técnica em energia elétrica, construção civil iluminação, serviços auxiliares de desmatamento, consultoria técnica e desmatamento/destocamento, demonstrados a fls. 102 ("Glosa de Créditos relativos a Serviços Utilizados como Insumos — Ano calendário 2006")."***

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, entendo correta a decisão recorrida.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

**Voto Vencedor**

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Com a devida vênia, dirirjo da il. Relatora.

A própria tese encartada no seu voto – o entendimento que considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação do insumo – já afasta, sem que seja necessário tecer outras considerações – o creditamento sobre os gastos com **consultoria técnica em energia elétrica, com a construção civil-iluminação e com a consultoria técnica** (esta sequer especificada está).

Não vejo, nem está comprovado nos autos, onde reside a essencialidade no emprego de tais itens na atividade realizada pela contribuinte – aquilo que é absolutamente indispensável, fundamental mesmo na produção –, diferentemente dos demais itens cuja aquisição a própria relatora concordou que autorizaria o creditamento.

Ante o exposto, e sem maiores delongas, dou provimento parcial ao recurso especial da contribuinte, para excluir os créditos de PIS/COfins sobre **consultoria técnica em energia elétrica, a construção civil-iluminação e a consultoria técnica**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza