



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.100732/2009-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-000.888 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** INDUSTRIA DE PELES MINUANO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

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 os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos das contribuições sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No presente caso, as glosas referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra por não se tratar de insumos essenciais ao processo produtivo, impede a sua geração de créditos.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. REMOÇÃO DE RESÍDUOS. DESPESAS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

Para fins de apurar crédito de não cumulatividade das contribuições PIS e Cofins, o conceito de insumo se aplica a despesas com remoção de resíduos por tratar-se de obrigação imposta por Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos para conceder crédito sobre os gastos com os combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para transporte de insumos; (ii) por maioria de votos para reverter as glosas com gastos de remoção de resíduos, vencido o Conselheiro Marcos Antônio Borges (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

(documento assinado digitalmente)

Muller Nonato Cavalcanti Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Márcio Robson Costa e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## **Relatório**

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento (PER/DECOMP), relativo ao saldo credor de PIS/Pasep não cumulativo apurado no período de 01/04/2009 a 30/06/2009.

O interessado discorda da glosa parcial sustentando o direito a apurar créditos sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos pelos veículos de sua frota, que argumenta serem vinculados diretamente com as atividades da empresa. Explica que os veículos seriam utilizados no transporte de matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e até de funcionários entre os diversos estabelecimentos da empresa.

Conclui pela existência de amparo legal para o creditamento pretendido, o qual atenderia ao princípio da não cumulatividade. Informa que a Primeira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já teria dado provimento a 22 recursos interpostos pela interessada onde também pleiteava o mesmo creditamento sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos pela sua frota.

Contesta, também, a glosa dos créditos apurados sobre os custos de remoção de resíduos industriais, os quais sustenta que fariam parte de seu custo de industrialização. Explica que a remoção diária dos resíduos é necessária para a operação regular da empresa. Novamente cita que por 22 vezes teve seus recursos, sobre a mesma matéria, providos pela Primeira Câmara do CARF.

Ao final, requer o provimento integral da presente manifestação de inconformidade para que seja reconhecido seu direito ao creditamento em litígio.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

Ementa: CRÉDITOS - IMPOSSIBILIDADE - Inexiste previsão legal para o cálculo de créditos de PIS e ou Cofins sobre valores pagos a título de combustíveis utilizados pelos veículos da empresa, tampouco sobre o montante despendido a título de remoção de resíduos industriais, uma vez que ambos não se caracterizam como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

No recurso voluntário, os gastos especificamente abordados pela recorrente são os mesmos tratados na manifestação de inconformidade: aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos pelos veículos de sua frota e custos de remoção de resíduos industriais.

### I - Do conceito de insumos;

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Passo à análise das glosas na seqüência referida no Recurso Voluntário.

## **II - Aquisições de combustíveis e lubrificantes consumidos pelos veículos de sua frota;**

Alega a Recorrente que os combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota de veículos têm vínculo direto com a atividade da empresa.

2.1.3 - Está mais que evidente que os combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota de veículos têm vínculo direto com a atividade da empresa. Basta ver que ela possui, ao todo, 11 caminhões (placas ILE 7837, IME 9339, IFJ 6407, IHT 6763, ICX 9137, IHY 3308, 10B 7137, IHH 1955, 10P 7436, 100 26121 1.0Q 1775), todos movidos a óleo diesel; e duas Kombis (placas IMH 3302 e IPI 0612), ambas movidas a gasolina.

2.1.4 - Todos esses veículos são utilizados nas operações de transporte de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem entre os diversos estabelecimentos da empresa.

2.1.5 - Em alguns períodos, as Kombis também são utilizadas para o transporte de funcionários da produção, que fazem horas-extras.

2.1.6 - Como antes posto, os Agentes Fiscais foram os primeiros a reconhecer que essa frota de veículos é "**utilizada nas atividades da empresa**". Dessa forma, não se pode conceber como correta a pretensão do Fisco, de glosar os créditos do PIS não cumulativo sobre os custos de aquisição de combustíveis e lubrificantes, na medida em que tais dispêndios têm vinculação direta com toda a atividade operacional da empresa, seja para o transporte de matéria-prima, entre os seus estabelecimentos, seja para a entrega dos seus produtos aos seus clientes.

Transcrevo os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e Cofins:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como visto, a lei permite que se incluam no cálculo do crédito as aquisições de bens adquiridos para revenda e de insumos utilizados na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens destinados à venda, e que incluem o custo dos bens adquiridos e dos insumos, os gastos com o transporte destes bens e insumos e os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados neste transporte, desde que tenha havido a cobrança da contribuição na sua aquisição, por força do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei 10.833/2003 e da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, então, em princípio, poderiam ser admitidos os créditos com os gastos de combustíveis e lubrificantes.

Por outro lado, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção, e que atendam aos critérios da essencialidade e relevância, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

Assim, apesar de não haver essa discriminação nos autos, quanto aos dispêndios relacionados com despesas de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra, referidos pela recorrente, entendo que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, não gerando direito à crédito, por não restar comprovado que os veículos participam efetivamente do processo produtivo, bem como, não são essenciais ao processo de produção.

Já os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para transporte de insumos por serem essenciais a atividade empresária desenvolvida pela recorrente, são, portanto, capazes de gerar créditos de PIS/COFINS nos termos do inciso II supra, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS.

Por estas razões, devem ser revertidas as glosas referentes aos gastos com os combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para transporte de insumos e mantidas as

glosas com relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra.

### III - Custos de remoção de resíduos industriais;

Alega a Recorrente que os valores dos serviços, pagos a terceiros, na "Remoção de Resíduos Industriais" fazem parte do custo de industrialização, o que lhe daria o direito ao creditamento do PIS e da COFINS eis que:

2.2.3 - Também aqui, é flagrante o equívoco dos Agentes Fiscais, na medida em que, embora tenham reconhecido que se trata de uma despesa necessária, não convalidaram os créditos do PIS sobre os valores pagos as pessoas jurídicas que realizam tais serviços.

2.2.4 - Para que melhor seja compreendida a irresignação da Recorrente diante da glosa desses créditos por parte do Fisco, deve-se levar em consideração as seguintes informações:

a) os resíduos industriais em comento se constituem por restos de couro, lodo que se forma no fundo dos tanques, onde o mesmo é tratado, gordura e demais impurezas que saem das pegas do produto durante o processo de seu tratamento e outros itens de menor grandeza;

b) é tão grande o volume dessas impurezas, que são necessárias **duas a três viagens diárias** de um ou dois caminhões basculantes: uma para retirar a parte seca e outra para retirar o lodo, a gordura e outras impurezas;

c) por isso, a Recorrente paga para uma pessoa jurídica retirar esses resíduos, que os levam ao seu destino final, sob pena de paralisação de suas atividades.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Essa matéria foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em recurso no qual era parte a presente recorrente, sendo vencedor esse entendimento.

Neste sentido colaciono o entendimento expresso no voto vencedor do acórdão nº 9303-006.612, o qual adoto como razão de decidir, conforme faculta o art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

Meu entendimento é o de que não cabe crédito sobre o valor do serviço de retirada de resíduos que são gerados pela produção, por que essa retirada ocorre após o momento em que o produto está pronto para a venda. Saliente-se que, em que pese, durante o processo industrial poder ocorrer simultaneamente fabricação e retirada de resíduos, do ponto de vista lógico, os resíduos são a consequência da produção e, assim, os resíduos retirados se referem a resíduos gerados por unidades prontas, ainda que novas unidades estejam sendo produzidas.

Pois bem, uma vez pronto o produto, qualquer gasto posterior, ainda que necessário para à atividade da entidade, em geral, não configura custo necessário a sua produção.

Com a produção completa e acabada no momento em que o produto é fabricado, em tese, nada impede que um cliente adquirisse aquele produto, antes da retirada dos resíduos gerados por sua fabricação. Ora, isso afasta a necessidade do gasto para fabricação do produto.

(...)

Portanto, ficam excluídos dos créditos da Cofins não cumulativa os gastos com a retirada de resíduos decorrentes da atividade de produção.

Nesse mesmo sentido tem sido o entendimento da Receita Federal do Brasil, especialmente exarado no Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, conforme trecho que abaixo transcrevo:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Assim, corroborando tal entendimento, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Como exceção, podemos citar os casos em que a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda.

Por estas razões, devem ser mantidas as glosas referentes aos gastos com serviços, pagos a terceiros, na "Remoção de Resíduos Industriais".

## CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de fim de dar provimento parcial ao recurso apresentado, concedendo crédito sobre os gastos com os combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para transporte de insumos, negando provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

## Voto Vencedor

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Redator designado.

Não obstante a acuidade peculiar do ilustre Relator, no que diz respeito à glosa com gastos na remoção de resíduos, a maioria do Colegiado apresentou posicionamento diverso, que com a devida *venia* ao voto vencido, transcrevo as razões de julgamento.

### 1 Dos gastos com remoção de resíduos

As Contribuições ao PIS e COFINS, em razão da não-cumulatividade prevista no texto constitucional do artigo 195, §12, autoriza a tomada de crédito com insumos e despesas que compõem o processo produtivo da contribuinte. Portanto, há de se fazer um juízo sobre quais gastos são geradores de crédito.

A avaliação deve ser feita individualmente, à luz do que decidiu a Primeira Seção do STJ no Recurso Especial 1.221.170-PR, na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento por força do art. 36, VII do RICARF:

*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.(REsp 1.221.170-PR. Primeira Seção. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2018). – grifado.*

Por essencial ou relevante deve ser entendido os gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada. Ainda, há de se observar que o aresto vergastado fora publicado em data anterior ao julgamento do STJ e, da mesma forma, antes do Parecer Normativo Cosit 5/2018. Portanto, há de se apreciar o mérito recursal sob a orientação do novel entendimento sobre créditos das contribuições PIS/COFINS.

Há de se destacar que o direito a crédito emerge dos gastos no curso do processo produtivo, admitidas ressalvas quando determinado gasto é de tamanha relevância que, mesmo após o processo produtivo, deve ser incorporado aos créditos de PIS/COFINS.

Este entendimento que a maioria do colegiado encampou ao julgar a matéria, especificamente no que toca à remoção de resíduos. O descarte de resíduos segue regência de lei, de modo que são impostas obrigações ao trato e forma de descarte de resíduos.

Nesse sentido é relevante transcrever trecho da Solução de Consulta Cosit n. 318 de 2019:

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela esposada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

O próprio fisco, ao interpretar o posicionamento do STJ, esclarece que quando há imposição legal a determinada despesa, mesmo após o processo produtivo, há de considerá-la essencial/relevante para fins de gerar direito a crédito.

Nesse sentido evoluiu a jurisprudência da 3ª Turma da CSRF deste Conselho, no Acórdão 9303.009-862, de relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que por unanimidade de votos proclamou:

Dessarte, todos os créditos sobre insumos glosados referem-se a itens que guardavam relação de essencialidade e relevância ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Desta forma, penso que se deva reconhecer a natureza de insumos para **despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização, da empresa.** – grifos no original.

Mostra-se claro que o entendimento esboçado pela CSRF sustenta-se na possibilidade de despesas que decorram de obrigação legal, mesmo após o processo produtivo, serem aptas a gerar crédito para as contribuições PIS/COFINS.

Pelo exposto, voto por reverter a glosa com as despesas com remoção de resíduos.

(documento assinado digitalmente)

Muller Nonato Cavalcanti Silva