



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

**Processo nº** 11516.000922/2009-70  
**Recurso nº** 1 Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-007.791 – 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. INSUMOS DIVERSOS.  
**Recorrentes** INDÚSTRIA CARBONÍFERA RIO DESERTO LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2007

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

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

**DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS.**

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os valores relativos a uniformes e equipamentos de proteção individual, caixas de papelão e sacos big bag, correias de transporte, gastos com explosivos, sondagens e custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, considerando tais itens serem essenciais à atividade do sujeito passivo.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito referente a uniformes e equipamentos de proteção individual, caixas de papelão e sacos big bag, correias de

transporte, gastos com explosivos, sondagens e custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## **Relatório**

Tratam-se de recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o acórdão nº 3803-003.871, que deu provimento parcial ao recurso voluntário. Após ser integrado por acórdão que acolheu, em parte, os embargos de declaração interpostos por Conselheiro, restou consignada a seguinte ementa:

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ano-calendário: 2007*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*

*Insumo dedutível para efeito de Cofins não cumulativa é todo aquele relacionado direta ou indiretamente com a produção do contribuinte e que afete as receitas tributadas pela contribuição social. E quando o cumprimento das obrigações ambientais impostas pelo Poder Público, como condição para o funcionamento da empresa, gere despesas, estas devem ser consideradas insumo.*

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial suscitando divergência quanto ao conceito de insumo aplicável para fins de tomada de créditos das contribuições não cumulativas. Dentre outros argumentos, defende que, para dos créditos em foco, a legislação estabelece que se incluem no conceito de insumo, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto.

Mediante Despacho do Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração alegando contradição e obscuridade quanto ao pronunciamento acerca dos concretos e corretos itens passíveis de aproveitamento do crédito. Todavia, seus embargos foram rejeitados.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda foram apresentados pelo sujeito passivo. Em síntese, o contribuinte defende que não se deve considerar, para fins de creditamento do PIS e da Cofins não cumulativos, os conceitos de insumos aplicáveis à apuração de créditos do IPI e do ICMS.

O sujeito passivo também interpôs Recurso Especial ao qual foi dado seguimento. Foi admitida a rediscussão da questão relativa ao conceito de insumo aplicável para o reconhecimento do direito de créditos das contribuições não cumulativas.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Especial do sujeito passivo. Alega, essencialmente, que não há como se admitir a adoção da legislação do IRPJ para se conceituar insumo para fins de constituição de créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-007.785, de 11/12/2018, proferido no julgamento do processo 11516.000925/2009-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão 9303-007.785):

"Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que em relação às matérias trazidas foram comprovadas as divergências, conforme preceitua o art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com os exames constantes dos Despachos de Admissibilidade.

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

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o

conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

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 RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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.”*

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresse que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela 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 recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

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

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

*"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."*

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

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante 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.

Ademais, 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. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

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)*  
*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)*  
*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)*  
*b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)*  
*[...]*”
- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

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

*[...]*

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

*- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;***

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*[...]*”

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

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados*

- IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

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

**6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

**7. Recurso especial provido."**

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

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

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

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

*Precedentes.*

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

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendendo 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.

**Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp1.221.170 – trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.**

**Ademais, importante trazer ainda 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."*

Tal Nota contempla em seus itens 41 a 43:

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

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

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

*43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."*

Sendo assim, fica firmado pela PGFN o seguinte conceito de insumos:

*“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.”*

Após superada a conceituação de insumos para fins de constituição de crédito de PIS e Cofins, **passo a analisar os itens trazidos pelo sujeito passivo que, por sua vez, tem como atividade a exploração e produção do carvão mineral.**

Para tanto, importante recordar o voto constante do acórdão recorrido:

*“[...] Não é possível reconhecer o direito creditório em relação às despesas com o transporte de funcionários, fornecimento de água, leite, pintura de banheiro, material de limpeza, material de escritório, refeição, vigilância, limpeza, encadernação, controle e prevenção de pneumoconiose, fornecer equipamento de proteção individual etc, pois estas despesas não podem ser consideradas insumo para efeito de creditamento, ainda que o Acordo Coletivo de Trabalho tenha obrigado a empresa a fornecer, equipamento de proteção aos funcionários, aquisição de caixas de papelão, bem como o fornecimento de água e leite aos seus funcionários. Por certo que estes 2 (dois) últimos produtos, dentre outros, não apresentam nenhuma relação com o processo produtivo de uma mina de extração de carvão mineral e por isso agiu bem a fiscalização em glosá-los.*

*[...]*

*A mesma sorte ocorre em relação às despesas resultantes das aquisições com correias transportadoras, os cabos elétricos e mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão e aquisição de caixas de papelão, pois penso que aqui falhou a interessada ao não ter demonstrado se estes produtos foram efetivamente aplicados na atividade de extração mineral. Ainda não deve ser concedido crédito em relação as despesas com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, uma vez que as notas fiscais anexas às fls. 498/499 do PAF n.º 13963.000565/200573, referentes a serviços de conserto de motor, não provam que estes serviços tenham sido realizados em equipamentos relacionados com o processo produtivo da empresa, ainda mais quando estas notas fiscais não são coincidentes com nenhuma das notas fiscais glosas e citadas na planilha elaborada pelo agente fazendário.*

*Cumpre ainda observar que embora a empresa tenha juntado aos autos as notas fiscais anexas às fls. 498/499 do PAF n.º 13963.000565/200573, referentes a serviços de conserto de motor, por outro lado não há provas de que estes serviços tenham sido realizado em equipamentos relacionados com o processo produtivo da empresa, ainda mais quando estas notas fiscais não são coincidentes com nenhuma das notas fiscais glosas e citadas na planilha elaborada pelo agente fazendário.*

*Quanto às despesas com aquisições de explosivos e cursos em relação aos mesmos, penso que estas despesas estão relacionadas com o processo produtivo. Entretanto, o contribuinte não instruiu os autos com notas fiscais de aquisição e nem mesmo contratos de prestação de serviços em relação aos cursos de operacionalização destes explosivos, razão pela qual não demonstrando o seu direito não há fundamento para o reconhecimento dos créditos neste particular. O mesmo diga-se em relação às despesas com embalagens e etiquetas.”*

Após breve recordação, considerando que o acórdão de recurso voluntário não trouxe especificamente os diversos itens constantes do recurso voluntário, ainda que tenha sido apreciado pelo colegiado a quo ao adotar o termo “etc.” no voto recorrido, passarei a analisar os diversos itens questionados em recurso voluntário, com exceção daqueles que o contribuinte logrou êxito no acórdão recorrido (custos relacionados às obrigações ambientais e aos custos de serviços de terraplanagem e destinação final de resíduos, monitoramento do ar e serviços necessários para a recuperação do meio ambiente):

1. Despesas com o transporte de funcionários em trajetos específicos, por não conseguir identificar se referia a trajeto interno (na produção) ou externo (do domicílio do trabalhador para a produção), entendo que não há como reconhecer o crédito das contribuições;
2. Fornecimento de água potável, leite, marmitas, lanches, entendo serem itens passíveis de geração de crédito das contribuições, vez que, pela atividade do contribuinte, o trabalho em minas de carvão traz uma particularidade crítica na movimentação dos trabalhadores – inclusive para sair desse ambiente à procura de estabelecimentos de comércio alimentar e, adotando o teste de subtração da Nota PGFN, entendo que tal item é essencial para a sua atividade;
3. Exames e tratamentos médicos e assistência ao trabalhador acidentado, ainda que necessários, não há como se reconhecer o direito ao crédito das contribuições, pois não entendo que há como se vincular direta ou indiretamente à produção do carvão, por exemplo;
4. Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual, entendo que tais custos geram o direito ao crédito das contribuições, inclusive por ser obrigatório nessa atividade.

Recordo que essa turma já apreciou esse item – o que peço licença para transcrever parte das ementas dos seguintes acórdãos:

- **Acórdão 9303-006.222 – Conselheiro Demes Brito**

“[...]”

*COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORME/VESTUÁRIO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS. 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, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS uniforme, vestuário, equipamento de proteção individual, combustíveis e lubrificantes.[...]”*

- **Acórdão 9303-005.526 – Charles Mayer de Castro Souza**

“[...]”

*No caso julgado, são exemplos de insumos: a) os materiais de segurança ou proteção individual, tais como: avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas; b) materiais de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas,*

*parafuso allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado e tubo PVC [...]*

• **Acórdão 9303-005.912 – Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas**

*[...]*

*PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE*

*A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de uniformes/vestimentas, cuja aplicação não seja em decorrência de exigências legais, além da necessária comprovação de sua utilização diretamente no processo produtivo. Da mesma forma os combustíveis e lubrificantes só dão direito ao crédito se utilizados diretamente no processo produtivo. Acata-se os créditos da aquisição de equipamentos de proteção individual em razão de seu necessário consumo, com o tempo, durante o uso no processo produtivo. [...]*

5. Controle e Prevenção de Pneumoconiose, tal como os custos com exames e tratamentos médicos, ainda que necessários, não há como se reconhecer o direito ao crédito das contribuições;
6. Auditorias de certificação de qualidade e de procedimento como as ISO, ainda que necessários, não há como se gerar crédito pois não vinculada diretamente ou indiretamente à produção do carvão;
7. Caixas de Papelão e Sacos BIG Bag, entendo que geram direito ao crédito, pois essenciais para o acondicionamento do carvão produzido; ademais as etiquetas decorrem de exigência obrigatória, por se tratar de produtos perigosos;
8. Correias de Transporte, entendo ser essencial à atividade na exploração da mina, o que entendo ser gerador de crédito;
9. Gastos com explosivos e cursos técnicos relativos à operação da mina, entendo serem essenciais à sua atividade de exploração, bem como o curso atrelado a esses gastos, para se prevenir a segurança;
10. Sondagens, entendo que serem geradores de crédito, pois essencial à sua atividade;
11. Pintura de banheiro, material de limpeza, material de escritório, vigilância, limpeza, encadernação, entendo que não há como se reconhecer o crédito, vez que são meros custos administrativos. Quanto à limpeza, não há comprovação da vinculação à sua atividade fim;
12. Custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, entendo que tais itens são essenciais à sua atividade.

Em vista do exposto, dou provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Quanto aos itens trazidos em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, importante recordar o voto do acórdão recorrido:

“[...]”

*Assim, considerando a planilha anexa aos autos em que estão relacionados os serviços e produtos glosados pela fiscalização, ou seja, excluídos do creditamento da contribuição, reconhecimento do pleito do contribuinte em relação todas as despesas ocorridas em razão das prestações de serviços vinculados ao meio ambiente, dado que estas despesas somente ocorreram em função das imposições decorrentes do Acordo Judicial de Conduta e dos Termos de Ajuste de Conduta celebrados com Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual e FÁTMA.*

*Assim, partindo da planilha elaborada pelo agente fazendário, concedo créditos em relação às aquisições de serviços e produtos mencionados na tabela abaixo, por compreender que estes são essenciais para o processo produtivo da empresa e ainda por estas despesas terem decorrido de imposição do Poder Público:*

*[...]*

*Logo, compreendo que deve ser reconhecido o direito aos créditos pleiteados para todas as despesas relacionadas de alguma forma com a recuperação do meio ambiente, ainda que não estejam relacionadas na planilha elaborada pela repartição de origem, uma vez que esses serviços são essenciais ao funcionamento da empresa, ou seja: risco ambiental, recuperação ambiental, auditorias ambiental, terraplanagem para recuperação ambiental, prestação de serviços com o objetivo de obtenção da Licença Ambiental Prévia, prestação de serviços de monitoramento do ar na área de influência das minas, serviços de acompanhamento das etapas de elaboração de diagnóstico ambiental, serviços de estudos hidrológicos, locação de máquinas e equipamentos para aterro com o intuito de recuperação ambiental, de ensaio técnico, serviços de elaboração de Estudos de Impacto Ambiental e Relatório de Impacto sobre o Meio Ambiente (FIA/RIMA), prestação de serviços de diagnóstico ambiental nas áreas impactadas pela mineração por meio de avaliação da flora e fauna visando a avaliação da reabilitação de áreas degradadas, prestação de serviços de geomecânica e avaliação dos parâmetros de qualidade das camadas que foram o teto e o piso da mina, prestação de serviços de dimensionamento de pilares de minas, prestação de serviços planialtimétricos, anteprojeto de recuperação de área ambiental e drenagem, serviços de coleta de resíduos sólidos.*

*Ainda assiste razão ao contribuinte quando requer os créditos em relação a depreciação dos bens do ativo imobilizado, principalmente quando o fiscal nada comenda a respeito, bem mesmo o julgador de primeiro grau, uma vez que os contribuintes sujeitos a incidência não cumulativa do PIS/COFINS, em relação aos bens adquiridos, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação, nos termos da legislação aplicável.*

*Assim, podem gerar direito a estes créditos as depreciações das empilhadeiras, bombas hidráulicas, motores etc, desde que registrados no ativo imobilizado.[...]”*

Em relação aos itens descritos no voto do acórdão recorrido, manifesto minha concordância, pois entendo que todos são essenciais à atividade do sujeito passivo, o que, fazendo o teste de subtração, impossível a operacionalização de sua atividade.

Em vista do exposto, voto por:

- Dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo;

- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional."

(...)

Transcreve-se, a seguir, o voto vencedor do acórdão paradigma, que tratou do direito de crédito quanto ao fornecimento de água potável, leite, marmitas, lanches e cursos técnicos relativos à operação da mina:

"Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo parcialmente de suas conclusões quanto aos itens que são possíveis de creditamento à luz do novo conceito de insumos introduzidos pela decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 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**".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Passemos então à análise dos itens específicos do presente processo, dos quais discordamos da ilustre relatora. No caso específico nossa discordância é em relação a fornecimento de água potável, leite, marmitas, lanches e cursos técnicos relativos à operação da mina. Apesar de tanto a relatora quanto eu estarmos em sintonia em relação ao conceito de insumos trazidos pela decisão do STJ, não tenho a mesma conclusão que ela que tais itens possam ser considerados insumos e serem relevantes e pertinentes para a atividade produtiva exercida pelo contribuinte. Com a devida venia, não considero que sejam itens, cuja subtração possa obstar a atividade produtiva do contribuinte. Não há como considerá-los como insumos da atividade produtiva do contribuinte. Veja como dispõe a legislação do PIS e da Cofins quanto à possibilidade de creditamento:

Lei nº 10.833/2003:

*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;***

(...)

Creio que a atenta leitura do dispositivo legal é suficiente para afastar o crédito da não-cumulatividade em relação a itens estranhos ao processo produtivo do contribuinte.

Portanto, deixo de acompanhar a relatora em relação aos itens: fornecimento de água potável, leite, marmitas, lanches e cursos técnicos relativos à operação da mina. Em conclusão, nego o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade de PIS/Cofins sobre esses itens."

---

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o Recurso Especial do Contribuinte foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito referente a uniformes e equipamentos de proteção individual, caixas de papelão e sacos big bag, correias de transporte, gastos com explosivos, sondagens e custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão. O colegiado também conheceu do Recurso Especial da Fazenda Nacional, mas, no mérito, negou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas