



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.001144/2009-36
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9303-009.536 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrente CARBONÍFERA METROPOLITANA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

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

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relator (a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente o conselheiro Demes Brito.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 391 a 425) e pelo Contribuinte CARBONÍFERA METROPOLITANA S/A (e-fls. 553 a 567), ambos com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3803-003.366** (e-fls. 373 a 386), de 21 de agosto de 2012, proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, insumos são todos aqueles bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados no processo produtivo, ou que o viabilizem, e na prestação de serviços, sem os quais não se realizem ou se incorra na perda substancial de qualidade dos produtos ou dos serviços prestados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ADMISSIBILIDADES.

Ensejam direito a crédito, enquanto insumos da atividade produtiva: i) os custos da recuperação ambiental inerentes ao compromisso assumido em Termo de Ajustamento de Conduta firmado perante o Ministério Público, condicionante do exercício da atividade produtiva; ii) os custos dos serviços de retificação de motores de vida útil inferior a 1 (um) ano, diretamente vinculados ao processo produtivo; e iii) as despesas

de depreciação incidentes sobre bens usados adquiridos e destinados ao ativo imobilizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, para reverter as glosas dos créditos decorrentes dos custos da recuperação ambiental inerentes aos compromissos assumidos no TAC, e dos custos dos serviços de retificação de motores diretamente vinculados ao processo produtivo do ora recorrente, desde que os bens retificados tenham vida útil inferior a 1 (um) ano, efetivamente comprovados nos autos; e, por maioria de votos, para admitir o creditamento das despesas de depreciação de bens adquiridos usados. Vencido o Relator. Designado para a redação do voto vencedor, quanto a esta matéria, o Conselheiro Belchior Melo de Sousa.

Na sequência, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial buscando a reforma da parte do acórdão que lhe foi desfavorável. Para tanto, suscitou divergência com relação às seguintes matérias: (i) conceito de insumo na sistemática não-cumulativa do PIS/Pasep; (ii) direito de crédito nas despesas com serviços de retificação de motores; e (iii) direito de crédito dos encargos de depreciação de bens usados incorporados ao ativo imobilizado. Para comprovar a divergência jurisprudencial, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 203-12.448 (i); 3802-000.341 (ii); e 3101-000.795 (iii), respectivamente.

Nos termos do despacho n.º 3300-465, de 18 de dezembro de 2012 (e-fls. 427 a 430), proferido pelo Ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi dado seguimento parcial ao apelo especial, somente com relação aos temas: (i) conceito de insumo na sistemática não-cumulativa do PIS/Pasep; e (ii) direito de crédito nas despesas com serviços de retificação de motores. O seguimento parcial foi confirmado em sede de reexame de admissibilidade (e-fl. 431).

De outro lado, o Contribuinte opôs embargos de declaração ao acórdão de recurso voluntário (e-fls. 439 a 441), alegando a existência dos vícios de omissão, contradição e obscuridade. Em sede de exame de admissibilidade, os aclaratórios foram admitidos parcialmente, pois considerada existente a omissão apontada (e-fls. 529 a 533), nos seguintes termos:

[...]

Não obstante, entendo que houve omissão quanto à apreciação dos outros insumos. Explico. O acórdão de manifestação de inconformidade mantém as glosas efetuadas pela autoridade autuante segundo dois fundamentos: i) o conceito do termo “insumos” mais restrito que o considerado pelo contribuinte, e ii) a falta de provas quanto ao pertencimento de alguns insumos ao processo produtivo.

No recurso voluntário o embargante suscita a questão do ônus da prova, argumentando que não lhe cabe a instrução probatória sobre a efetiva compra dos insumos e sobre sua vinculação com a produção (e-folha 329 e seguintes). Reproduzo apenas o primeiro parágrafo dessa argumentação (e-folha 329):

Também já de início, com incisiva veemência, cumpre ora contestar observação/fundamento consignado neste acórdão de primeira instância, consistente na suposta assertiva de que os créditos controversos em questão não teriam sido materialmente comprovados pela empresa contribuinte, antes de todo o, demais, arguido.

Todavia, o acórdão embargado não trata dessa questão. Com efeito, não há no acórdão embargado tratativa sobre insumos dos quais não se poderia deduzir, apenas pela descrição contábil, se estariam albergados pela decisão, e que não foram provados como tais pelo contribuinte, isto é, que teriam sido efetivamente adquiridos e utilizados direta ou indiretamente na produção.

Por exemplo, os materiais elétricos, um dos insumos suscitados nos presentes embargos, podem pertencer ou não ao conceito de insumos que geram crédito, a depender de estarem efetivamente vinculados à produção.

Portanto, entendo que o colegiado deva se manifestar acerca da prova da vinculação dos insumos glosados com o processo produtivo, e o respectivo ônus, considerando a importância desse tema para a liquidação da decisão.

Com essas considerações, admito os embargos de declaração, por constatada omissão na decisão embargada.

[...]

Na mesma oportunidade, o Sujeito Passivo apresentou suas contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 452 a 477), requerendo a sua negativa de provimento.

Sobreveio, então, o **Acórdão n.º 3302-005.345** (e-fls. 535 a 542), de 23 de março de 2018, que rejeitou os embargos de declaração por entender inexistente o vício de omissão apontado, *in verbis*:

[...]

Assim, temos que o despacho decisório deve ser analisado conjuntamente com as planilhas de fls. 167 a 178 do e-processo, onde podemos verificar de forma precisa quais itens indicados como insumo pela contribuinte embargante, foram objeto de glosa pela fiscalização.

Analisando item a item de referidas planilhas, excluindo aqueles já tratados na decisão que não são objeto dos presentes embargos, podemos verificar que os eventuais créditos sobre insumo relacionados a embalagens de transporte e de comercialização de carvão mineral, canos/dutos para ingresso e saída de água das minas, fiação e material elétrico e demais estruturas de manutenção e conservação regulares e indispensáveis das minas, esteiras para ingresso e saída de material e produto dessas mesmas minas, não constam como itens glosados pela fiscalização, assim não haveria que se falar em impossibilidade de fruição dos créditos relacionados à aquisição desses itens, e, como consequência, não esta configurada a omissão alegada pela embargante.

Dessa forma, entendo que não se trata de omissão, pois como podemos verificar dos autos do processo, em que pese não terem sido elevados à condição de "insumos", os produtos e materiais relacionados no parágrafo anterior, não foram, pelo menos é o que se depreende das planilhas trazidas pela fiscalização, objeto de glosa do crédito.

[...]

Não resignado, o Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 553 a 567) suscitando divergência jurisprudencial quanto à matéria "conceito de insumos", e trouxe como paradigmas do dissenso interpretativo os acórdãos n.º 3202-00.226 e 9303-01.035.

No exame de admissibilidade, conforme despacho s/n.º, de 24 de junho de 2018 (e-fls. 631 a 634), foi considerado como válido o primeiro paradigma (3202-00.226), que traz conceito mais amplo de insumo, considerando que o mesmo compreende todo e qualquer custo ou despesa necessário à manutenção da atividade da empresa. O segundo julgado indicado (9303-01.035), é convergente com o entendimento do acórdão recorrido, pois vincula o conceito de insumo aos gastos gerais com bens e serviços incorridos na produção dos bens ou na prestação dos serviços.

Nesse seguir, foi intimada a Fazenda Nacional, que apresentou contrarrazões ao recurso especial do Sujeito Passivo (e-fls. 636 a 644), postulando a sua negativa de provimento.

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

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 391 a 425) e pelo Contribuinte CARBONÍFERA METROPOLITANA S/A (e-fls. 553 a 567) atendem aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional insurge-se requerendo a reversão das glosas dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos para os seguintes pontos:

- (i) conceito de insumo na sistemática não-cumulativa do PIS/Pasep;
- (ii) direito de crédito nas despesas com **serviços de retificação de motores**; e
- (iii) direito de crédito dos encargos de **depreciação de bens usados incorporados ao ativo imobilizado**.

O Contribuinte, por sua vez, traz sua pretensão com relação à ampliação do conceito de insumos, sendo aplicável o critério da legislação do IRPJ.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, matéria comum a ambos os recursos, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3.º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

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

¹ **Lei n.º 10.637/2002 (PIS)**, Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º 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. 2.º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei n.º 10.833/2003 (COFINS), Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º 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. 2.º 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; [...]

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

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

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

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

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

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

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

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

2. 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 elasticados.

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

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

7. Recurso especial provido.

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

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

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

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO 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 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. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial n.º 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

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

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a

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

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

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

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento. (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Conforme delineado no acórdão recorrido, Carbonífera Metropolitana S/A, estabelecida na cidade de Criciúma-SC, tem como objeto social a extração, beneficiamento e comércio de carvão, a produção e comercialização de coque, a produção e comercialização de concentrado piritoso e a comercialização de imóveis. Boa parte de sua produção, juntamente com um consórcio de empresas do mesmo ramo, é vendida a empresa Tractebel Energia S/A, conforme cópia de parte do contrato juntado aos autos.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, são analisados os itens suscitados pela Fazenda Nacional em seu recurso: (a) direito de crédito nas despesas com **serviços de retificação de motores**; e (b) direito de crédito dos encargos de **depreciação de bens usados incorporados ao ativo imobilizado**. No acórdão recorrido, a reversão das glosas restou fundamentada nos seguintes termos:

[...]

Custos de aquisição de bens usados

O recorrente alega que tais gastos referem-se, na verdade, a serviços de conserto e manutenção de motores, conforme atestariam as cópias das notas fiscais, que a decisão recorrida afirma terem sido aportadas aos autos até a Manifestação de Inconformidade, emitidas por retificadores de motores.

Constata-se, portanto, que a própria Administração tributária concebe que as ferramentas e os serviços de manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo dão direito à apuração de créditos das contribuições na sistemática da não cumulatividade.

Tais serviços, em tese, subsumir-se-iam no conceito de insumo esposado nesta decisão, a depender da destinação dos motores retificados. Esse entendimento consta de algumas soluções de consulta, como a Solução de Consulta Disit 08 nº 30/2010 e a de nº 420, de 5 de dezembro de 2010, publicada na Seção 1 do Diário Oficial da União de 2 de fevereiro de 2011, em que se registrou que “[os] valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.”

Nesse sentido, admitam-se, na base de cálculo dos créditos da Contribuição, o valor dos custos efetivamente comprovados nos autos dos serviços de retificação de motores diretamente vinculados ao processo produtivo do ora recorrente, desde que os bens retificados tenham vida útil inferior a 1 (um) ano – condição para a sua não imobilização.

Por outro lado, os custos dos serviços de retificação de motores não relacionados com o processo produtivo, que não estejam devidamente comprovados nos autos, não serão admitidos, ou que tenham vida superior a 1 (um) ano, não são admitidos.

[...]

Voto vencedor (somente quanto aos encargos de bens do ativo imobilizado)

A divergência aberta no presente julgamento está adstrita a apenas a um ponto: o creditamento da depreciação incidente sobre bens usados adquiridos para o imobilizado.

[...]

Para negar a pretensão da Recorrente de ver reconhecido este direito ao creditamento pelo Colegiado ad quem, ora dissentido, ancorou-se na disciplina expressa do art. 1º, § 3º, inc. II, da IN SRF n.º 457, de 20043.

À míngua desse conceito esposado que, adite-se, é possível apreende-lo da própria dicção do texto legal, numa leitura mesmo pouco detida entenderam os demais conselheiros, na discussão antecedente à tomada dos votos, que a disciplina veiculada pela citada instrução normativa, de excluir expressamente os créditos ora em foco, não é consentânea com o disposto legal, seja na Lei n.º 10.637/2002 ou na Lei n.º 10.833/2003. Em torno disso, pode-se afirmar que existe nessa regência restrição não fixada no texto legal, e que erige um entendimento a que não se chega por meio de leitura integrativa do preceito legal com outros, por sinal em nada revelado. Veja-se o texto da Lei n.º 10.637/2002, de conteúdo idêntico ao da Lei n.º 10.833/2003, reguladoras, respectivamente do PIS e da Cofins, verbis:

[...]

Dessarte, inclinou-se esta maioria a excluir das glosas de créditos os valores escriturados sob esta rubrica.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para incluir no cálculo o saldo credor do ressarcimento da contribuição os créditos de depreciação sobre os bens usados adquiridos para o ativo imobilizado, mantendo-se os demais provimentos já consignados no voto vencido.

[...]

Demonstrado, portanto, que os itens que a Fazenda Nacional busca seja restabelecida a glosa encaixam-se no conceito de pertinência e essencialidade ao processo produtivo do Contribuinte, devendo, portanto, ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito.

Com relação ao recurso especial do Contribuinte, analisou-se o conceito de insumo, aplicando-se a posição que prevaleceu no julgado do STJ em sede de recurso repetitivo. Nessa perspectiva, necessário analisar-se especificamente os itens que restaram indeferidos no acórdão de recurso voluntário, quais sejam:

- (i) Gastos com o fornecimento de transporte, alimentação, lanches, leite, exames clínicos e laboratoriais e uniformes a empregados. Gastos com serviços de portaria, vigilância e motoristas:
- (ii) Custos de produção de carvão pagos a GR Terraplenagem Ltda (foram glosadas tão somente os itens "DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA + FAXINA", "DESPESAS DE MATERIAIS" e "VIGILÂNCIA 1/2 RD

METRO" da Planilha DEMONSTRATIVO DE SERVIÇO MENSAL
SERVIÇO GR/RD METRO);

Muito embora sejam importantes ao processo produtivo do Sujeito Passivo, as despesas listadas acima (“i” e “ii”) não se enquadram no conceito de insumos pela relação de essencialidade e pertinência à extração do carvão. Não há nos autos alegações novas que pudessem combater o entendimento exposto pelo Colegiado *a quo* com relação a esses itens, mantendo-se as glosas efetuadas pela Fiscalização.

Portanto, consoante o conceito de insumos com fulcro na pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devem ser reconhecidos como insumos os itens ora em discussão no presente recurso, tanto aqueles utilizados na fase agrícola quanto no processo de fabricação do produto da Contribuinte. Não merece reforma o acórdão recorrido, devendo ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello