



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.000506/2005-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.304 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

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 diretamente 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.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos.

EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias efetuadas para empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, cujas remessas foram comprovadas, mediante a apresentação de Notas Fiscais e cartas de correção, contendo a notação expressa de remessa com este fim, não estão sujeitas à incidência da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santo e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 3302-005.640, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os lançamentos relativos às vendas para a CVRD consideradas como de fim específico, às receitas de variações cambiais ativas decorrentes dos contratos de fechamento de câmbio e à glosa de créditos da não cumulatividade sobre as aquisições dos serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos, prestados pela Chole Monitoramento de Máquinas.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

*VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSA PARA
RECINTO ALFANDEGADO. NÃO INCIDÊNCIA. COFINS*

As mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da Empresa Comercial Exportadora ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para recinto alfandegado consideram-se adquiridas com o fim específico de exportação e não se sujeitam à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. APLICAÇÃO DO RE 627.815 EM REPERCUSSÃO GERAL

As variações cambiais ativas decorrentes de fechamento de contrato de câmbio caracterizam-se como receitas decorrentes de exportação e não se sujeitam à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, conforme decisão definitiva proferida pelo STF no julgamento do RE 627.815, submetido à repercussão geral.

CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes."

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação:

- Ao conceito de insumos, argumentando que a legislação que melhor conceitua insumos é a de IPI, devendo ser dada a negativa integral ao pleito do interessado;
- Às vendas com fim específico de exportação, trazendo, em síntese, que os memorandos de exportação emitidos pela CVRD não se constituem em elementos de prova capazes de contradizer as informações extraídas dos registros fiscais e contábeis e Notas Fiscais de venda, uma vez que não se trata de livro contábil revestido das formalidades necessárias para que

possa fazer prova a favor do contribuinte. Correta a inclusão na base de cálculo da contribuição em tela, das receitas decorrentes de vendas efetuadas à CVRD por não estar devidamente comprovada a condição legalmente prevista para o aproveitamento da isenção pretendida.

Em despacho às fls. 2916 a 2920, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: 1) conceito de insumo (Código 63.697.4349); e 2) caracterização das vendas com o fim específico de exportação (63.858.9999).

Contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido pela impossibilidade de utilização do recurso especial para insurgência em relação a questões probatórias, bem como de utilização de acórdãos paradigmas com entendimento diverso de recurso repetitivo;
- Há cartas de correção das notas fiscais retificando o código CFOP – que havia sido emitido equivocadamente, em relação as operações de exportação.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, insurgindo com a discussão acerca do reconhecimento ao crédito das contribuições sobre os seguintes itens:

- Fator K;
- Fator Y;
- Fatores C3 e C5;
- Serviços Topográficos;
- Serviços de Auditoria;
- Projetos de Gerenciamento;
- Projetos de Engenharia;
- Operação e Manutenção de Aterro Industrial;
- Serviços Paramédicos Ambulatoriais e atendimento às paradas das usinas;

- Locação/Cessão de Sanitários;
- Manutenção Eletromecânica nos equipamentos de Monitoramento Ambiental.

Para tanto, o sujeito passivo, em síntese, expõe que os referidos serviços foram prestados para a efetivação da produção das pelotas de minério de ferro, seja de forma direta ou indireta, sendo todos essenciais.

Em despacho às fls. 3180 a 3183, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

“Pedido de Reconsideração” foi apresentado contra o r. despacho que negou seguimento ao Recurso Especial do sujeito passivo; mas, em despacho às fls. 3207 a 3209, foi indeferido o pedido de reconsideração aviado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015. O que concordo com o exame de admissibilidade do recurso constante em despacho:

“[...]

1) CONCEITO DE INSUMO

Relativamente à questão do conceito de insumo, verifica-se que no Acórdão recorrido restou cristalizado o entendimento de que no âmbito das contribuições não cumulativas o conceito de insumo é mais amplo do que o adotado pela legislação do IPI, conforme deflui da própria ementa já transcrita no início deste despacho.

Por outro lado, no paradigma 203-12.448, em situação fática semelhante à do caso concreto, verifica-se que o colegiado aplicou o mesmo conceito de insumo previsto na legislação do IPI, conforme deflui da própria ementa do julgado:

"(...)

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

(...)"

Portanto, restou perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no acórdão recorrido restou decidido que o conceito de insumo é mais amplo do que o estabelecido para a legislação do IPI, no paradigma colacionado prevaleceu o entendimento de que o conceito de insumo deve ser aquele estabelecido nos atos administrativos da Receita Federal, que é o mesmo adotado pela legislação do IPI.

A identidade fática entre os julgados confrontados é manifesta, pois ambos versaram sobre o aproveitamento de créditos da não cumulatividade sobre aquisições de insumos.

Considerando que a matéria está prequestionada, que a divergência está caracterizada e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que o paradigma não havia sido reformado pela Câmara Superior até a data da interposição do recurso, de ser dado seguimento ao recurso especial da Procuradoria nesta parte.

2) CARACTERIZAÇÃO DAS VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

A questão das vendas com o fim específico de exportação da NIBRASCO para a CVRD é recorrente no CARF. No Acórdão recorrido o colegiado entendeu que o conjunto probatório acostado aos autos demonstra que restou caracterizado o fim específico de exportação, conforme o seguinte excerto do voto:

"(...)

Cotejando as provas acima, a plausibilidade está em admitir que o conjunto probatório confirma que a operação realizada fora de venda com o fim específico de exportação. Eventual creditamento pela CVRD configura infração ao §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, o que, inclusive, foi admitido pela própria CVRD (efls. 981). A meu ver, a fiscalização deveria ter glosado tais créditos, pois a CVRD não mais dispunha de espontaneidade, uma vez que fora intimada em 18/05/2007 mediante a Solicitação de Documentos Seort nº 115/2007 (efls. 969 e ss), nos termos do artigo 7º1 e §1º do Decreto nº 70.235/1972.

Destarte, entendo que as vendas objeto do litígio configuram vendas com o fim específico, não sujeitas à Cofins, nos termos do artigo 6º, inciso III da Lei nº 10.833/2003.

(...)"

Por outro lado, nos paradigmas 3302-001.692 e 3301-00.756, em situação fática semelhante, os colegiados, analisando o mesmo conjunto probatório existente neste processo, concluíram que não restara caracterizado o fim

específico de exportação, conforme deflui do seguinte excerto do voto condutor do paradigma 3302-001.692:

"(...)

Conforme relatado, foram apresentados os seguintes documentos: (i) contrato firmado entre a CVRD e a Recorrente; (ii) memorando de exportação; (iii) relatórios mensais de controle de estoque (período de dez/2002 até dez/2008); (iv) modelo esquemático da planta industrial do complexo de Tubarão; (v) cartas de correção das notas fiscais (vi) carta de encaminhamento da Vale S.A. declarando que não se creditou do PIS e COFINS; (vii) declaração da Vale S.A. informando os termos contratuais firmados com a Kbrasco afirmando que as pelotas fornecidas foram adquiridas com o fim específico de exportação; (viii) decisão da DRJ/RJ II, favorável ao contribuinte sobre os mesmos temas (exportação), ainda que fatos geradores distintos.

....

Tais análises, aliada ao fato de que este processo refere-se a pedido de ressarcimento, procedimento no qual, como é cediço, a prova deve ser realizada pelo contribuinte, levou à consequência de indeferimento do pedido formulado.

(...)"

Portanto, está perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois com base na mesmíssima situação fática e mesmíssimo conjunto probatório, os colegiados chegaram a soluções distintas.

A similitude fática é manifesta e decorre do fato de os processos se referirem ao mesmo contribuinte e à mesma esteira leva as pelotas do pátio da NIBRASCO para o pátio da CVRD para posterior embarque nos navios.

Considerando que a matéria está prequestionada, que a divergência está caracterizada e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que os paradigmas não haviam sido reformados pela Câmara Superior até a data da interposição do recurso, deve ser dado seguimento ao recurso especial da Procuradoria quanto a esta matéria.

Com esses fundamentos, com fulcro no art. 67 do RICARF, opino no sentido de que seja dado seguimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda

Nacional, por divergência em relação ao paradigmas colacionados, quanto às seguintes matérias: 1) conceito de insumo (Código 63.697.4349); e 2) caracterização das vendas com o fim específico de exportação (Código 63.858.9999). [...]”

Por concordar com a análise constante em despacho, entendo que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ora, como se vê, em relação ao conceito de insumos, os arestos trazem teses divergentes em relação ao conceito de insumos (tese intermediária e tese restritiva). E, relativamente à discussão acerca do enquadramento da operação como fim específico de exportação, considerando o mesmo conjunto probatório(pelo menos, parecido), os arestos se direcionaram de forma divergente.

Ventiladas tais considerações, passando ao mérito, quanto ao conceito de insumos, passo a discorrer *a priori* 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 (Grifos meus):

“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 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, expresso 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 Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, 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. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]"

§ 4º 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 elastecidos.

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

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

quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.”

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 vênica, para transcrever a ementa do acórdão:

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

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

Precedentes.

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

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

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 – 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.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

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

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

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

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

serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

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

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

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.”

Sendo assim, aplicando-se o teste de subtração, entendo que as despesas com manutenção de aterro industrial são essenciais a atividade do sujeito passivo.

Ademais, vê-se que tal despesa é decorrente de imposição legal – legislação ambiental. O que, por conseguinte, confere como insumo, nos termos da própria IN (RFB) 1911.

Em vista de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com as seguintes discussões:

- Vendas com fim específico de exportação; e
- Créditos de insumos não aplicados diretamente ou consumidos na fabricação do produto.

Em relação a discussão da conceituação de insumos, como já discorrido anteriormente, importante trazer os itens em discussão – quais sejam, aquisições dos serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos prestados pela Chole Monitoramento de Máquinas.

Sendo assim, considerando os critérios da essencialidade e pertinência, entendo que darão direito aos crédito, pois os serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos (CHOLE) se referem à produção de pelotas, eis que destinados, aparentemente, à manutenção de equipamentos instalados nas usinas de pelotização (efl. 1015).

Em vista do exposto, nessa parte, nego provimento nessa parte.

Em relação à outra discussão, qual seja, venda com fim específico de exportação, nego provimento, considerando que já julgamos a mesma discussão envolvendo o mesmo contribuinte e o mesmo conjunto probatório.

Nessa linha, frisem-se o acórdão 9303-009.491, que teve como redator designado o nobre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, bem como o acórdão 9303-008.240 do nobre conselheiro Rodrigo da Costa Possas – da mesma contribuinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INSUMOS NA NÃO-CUMULATIVIDADE

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

MERCADORIA. EXPORTAÇÃO. REMESSA. COMERCIAL EXPORTADORA. PROVA.

A notação expressa na respectiva nota fiscal REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, INSCRIÇÃO DO DESTINATÁRIO-EXPORTAÇÃO NO DECEX MR DG 3/193, OPERAÇÃO SUJEITA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME ARTIGO 4, CAPÍTULO II, § 1 DO DEC. 1090 R/02, comprova que a mercadoria foi remetida com o fim específico de exportação.

EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias efetuadas para empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, cujas remessas foram comprovadas, mediante a apresentação de Notas Fiscais, contendo a notação expressa de remessa com este fim, não estão sujeitas à incidência da contribuição.”

Para melhor elucidar, trago o voto do Dr. Andrada, que transcreve voto do Dr.

Rodrigo:

“[...]

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, mas divirjo em parte do seu voto quanto à comprovação do fim específico de exportação. As razões da minha divergência estão assentadas no voto do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no acórdão nº 9303-008240, o qual também enfrentando recurso especial da Fazenda Nacional em acórdão recorrido do mesmo contribuinte e proferido pela mesma turma de julgamento, assim se manifestou:

(...)

A Fazenda Nacional alega que as vendas efetuadas para a Cia Valore do Rio Doce não atenderam ao disposto no RT. 1º do Decreto nº 1.248/1972, ou seja, não se comprovou nos autos que tais vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.

No entanto, ao contrário do seu entendimento, a documentação carreada aos autos comprovam que as vendas foram efetuadas com aquele fim.

Do exame dos autos, mais especificamente do Parecer Seort nº 999/2008, às fls. 131-e/149-e, que serviu de base para o Despacho Decisório às fls. 148-e, verifica-se que as glosas efetuadas pela Fiscalização decorreram da tributação das receitas de vendas para a Cia Vale do Rio Doce, sob o fundamento de que não foram efetuadas com o fim específico de exportação, bem como dos créditos apurados sobre despesas incorridas com serviços diversos, discriminados na planilha às fls. 123-e, c/c a tabela às fls. 126-e.

Para comprovar o alegado erro nas notas fiscais de vendas de pelotas de ferro para a Cia Vale do Rio Doce, o contribuinte anexou, ao recurso voluntário, as cópias das correspondências às fls. 968-e/972-e remetidas àquela Companhia, comunicando-lhe o equívoco no código fiscal informado e o código correto, ou seja, CFOP 5.501, que corresponde a vendas de mercadorias para exportação. Também foram apresentadas cópias das correspondências às fls. 974-e e às fls. 975-e, recebidas da Vale, informando que, nos termos contratuais firmados, adquiriu pelotas de ferro produzidas pelo contribuinte, com o fim específico de exportação e declarando que não se creditou da contribuição sobre tais aquisições.

Embora as correspondências informando o equívoco no código fiscal da natureza da operação e o código correto tenham sido remetidas intempestivamente, ou seja, depois de decorridos mais de cinco das emissões das Notas Fiscais das vendas das pelotas de ferro, do exame de cada uma delas, cópias às fls. 32/35, verifica-se que em todas elas consta a informação: “REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, INSCRIÇÃO DO DESTINATÁRIO-EXPORTAÇÃO NO DECEX MR DG 3/193, OPERAÇÃO SUJEITA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME ARTIGO 4, CAPÍTULO II, § 1 DO DEC. 1090– R/02”.

Ora, a informação constante em cada Nota Fiscal de que a mercadoria foi remetida com fim específico de exportação tem mais valor de que o código fiscal da operação e constitui prova hábil para comprovar que foram remetidas com este fim e, portanto, sem incidência do PIS, nos termos do art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002. Também a correspondência remetida pela Cia Vale somada à notação nas notas fiscais fortalece a alegação da

recorrente de que as vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(...)

As situações fáticas são praticamente idênticas entre os dois processos. [...]

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama