



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11543.000959/2004-66  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.162 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO -  
KOBRASCO E FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL E COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE  
PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2004

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 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. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os serviços topográficos, técnicos de engenharia de projetos industriais, serviços técnicos de controle e automação serviços de gerenciamento e engenharia, monitoramento ambiental e serviços para operação de usinas.

Quanto aos outros itens: “sensibilização” e promoção da consciência ambiental e bens de consumo e partes e peças de reposição, auditoria, locação de sanitários portáteis hidráulicos, não conferem com o conceito de insumos e, no presente caso, não há nos autos prova de vinculação à atividade do sujeito passivo.

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, 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 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 dar-lhe provimento parcial para restabelecer o crédito sobre gastos com serviços: topográficos, técnicos de engenharia de projetos industriais, técnicos de controle e automação, de gerenciamento e engenharia, monitoramento ambiental e para operação de usinas e, ainda, não tributar vendas com fim específico de exportação.

*(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 (suplente convocado), 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 acórdão 3302-01.131, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de

Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito relativo à despesa com manutenção de aterro industrial.

O Colegiado, assim consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2004*

*VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.*

*Consideram-se isentas do PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

*CONTRATO EM MOEDA ESTRANGEIRA. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA.*

*RECEITA FINANCEIRA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.*

*Por determinação legal (Lei nº 10.637/2002), e para fins de apuração do PIS, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato ou, mensalmente, na hipótese da opção a que se refere o § 1º, do artigo 30 da MP nº 1.8580-10/99 (MP nº 2.158-35/2001).*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.*

*Os gastos com aterro industrial, quando decorrem de imposição da legislação ambiental, geram direito ao creditamento do PIS.”*

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, que reconheceu o direito aos créditos relativos à despesa com manutenção de aterro industrial. Traz, entre outros, que temos que a decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelo art. 3º da lei nº 10.637/2002 c/c o art. 66 da IN SRF nº 247/2002, em razão de uma interpretação equivocada, acabou por criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, requer que seja mantida a decisão de primeira instância.

Em Despacho às fls. 293 a 297, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, ressurgindo com as seguintes discussões:

- Comprovação da exportação de pelotas no que tange à cobrança de PIS/Cofins sobre as vendas de pelotas com fim específico de exportação efetuada à Vale;
- Incidência de PIS/Cofins sobre as receitas oriundas de exportação;
- Incidência das contribuições sobre insumos aplicados indiretamente na produção;
- Incidência das contribuições sobre a variação cambial ativa.

Contrarrrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido, considerando o não pré-questionamento da matéria, bem como não foi acompanhado das cópias dos acórdãos paradigmas;
- As despesas com manutenção do aterro industrial são indispensáveis para as atividades do sujeito passivo.

Em Despacho às fls. 655 a 661, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação às vendas com fim específico de exportação e aos créditos de insumos não aplicados diretamente ou consumidos na fabricação do produto.

Contrarrrazões ao recurso do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- Para fazer jus à isenção prevista no art. 5º da Lei nº 10.637/02, não basta que as vendas sejam efetuadas às empresas comerciais exportadoras e que estas promovam a exportação. Torna-se indispensável também que os produtos vendidos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação

ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

- Constatou-se que referidos pátios não são alfandegados, estando as áreas de alfandegamento da CVRD definidos no ADE SRRFO7 N.º 320/2006, publicado no DOU de 18/09/2006, o que não engloba as áreas dos pátios das usinas de pelotização;
- Para que o serviço prestado possa ser utilizado para fins de apuração dos créditos a descontar, deve estar em consonância com a definição esboçada pela legislação fiscal, ou seja, o serviço prestado deve necessariamente ser aplicado ou consumido produção ou fabricação do produto.

Agravo contra o despacho que negou seguimento ao recurso do sujeito passivo foi apresentado por ele. Nada obstante, em despacho às fls. 704 a 706, foi negado conhecimento ao agravo e indeferido o pedido de retificação do exame de admissibilidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional, e pelo sujeito passivo, importante discorrer sobre cada recurso com o intuito de melhor transparecer o direcionamento pelo conhecimento ou não.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, importante recordar que insurgiu com a rediscussão acerca do reconhecimento do direito ao crédito relativo à despesa com manutenção de aterro industrial. Para tanto, trouxe como paradigma acórdão 203-12.448, que desenvolve, para fins de conceituação de “insumos” o conceito mais restrito – legislação do IPI. E sabe-se que o acórdão recorrido considerou no voto vencedor que as despesas com manutenção de aterro, além de ser um procedimento imposto pela legislação ambiental, é insumo pois confere uma das etapas para a elaboração do produto.

Sendo assim, havendo divergência em relação ao conceito de insumos, entendo que devo conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Relativamente ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, recorda-se que insurgiu 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 às discussões, entendo que restam comprovadas as divergências – o que concordo com o exame constante de despacho de admissibilidade:

“[...]

*1) Vendas com fim específico de exportação*

*Para comprovar o dissenso foi colacionado, como primeiro paradigma, o Acórdão n.º 3202-000.779, processo n.º 15586.001584/2010-54. Vejamos sua ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:*

[...]

*A leitura das decisões confrontadas comprova a divergência. Importante observar que os acórdãos trataram de situações idênticas, a saber: operações com a CVRD com o fim específico de exportação.*

*Na decisão recorrida adotou-se o entendimento de que as vendas efetuadas pela recorrente à CVRD não estavam isentas da contribuição ao PIS, uma vez que elas não se enquadravam na definição de fim específico de exportação. Já no acórdão paradigma restou decidido que os requisitos da isenção encontravam-se comprovados, pois os produtos em questão foram remetidos diretamente do estabelecimento que as industrializou para o exterior, por conta e ordem da CVRD – a comercial exportadora.*

*Assim nesta matéria a divergência jurisprudencial foi comprovada.*

[...]

*3) Créditos de insumos não aplicados diretamente ou consumidos na fabricação do produto*

*Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os acórdãos n.ºs. 9303-01.035, 3202-00.226 e 3301-01.445. Somente os dois primeiros citados no recurso é que serão analisados no presente exame, por força da disposição do artigo 67 do RICARF. Vejamos a ementa do acórdão 3202-00.226, transcrita na parte de interesse ao presente exame:*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.*

*De pronto, o confronto das ementas evidencia a divergência jurisprudencial sobre a possibilidade do creditamento pleiteado pelo contribuinte. Ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, versaram sobre o regime não cumulativo das Contribuições PIS/COFINS, chegando a conclusões diversas.*

*O acórdão recorrido negou a hipótese de creditamento sobre o conceito amplo de insumo.*

*Por sua vez, o paradigma citado firma entendimento diverso, pois utiliza conceito mais amplo do que seriam os insumos dentro da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS. Engloba, neste conceito, todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, e rejeita a utilização do conceito empregado na legislação do IPI.*

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

Ventiladas tais considerações, passo primeiramente a discorrer sobre o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. *A priori*, importante discorrer sobre o conceito de insumos.

Ventiladas tais considerações, quanto ao conceito de insumos que adoto, 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 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. 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 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."*

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

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

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

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

*Precedentes.*

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

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

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

**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. Deprendendo-se da análise dos acórdãos recorrido e da DRJ, é de se citar: serviços topográficos, sensibilização e promoção da consciência ambiental, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, locação de sanitários portáteis hidráulicos, serviços técnicos de controle e automação serviços de gerenciamento e engenharia, auditoria, monitoramento ambiental, serviços para operação de usinas, bens de consumo, partes e peças de reposição e serviços para operação de suas usinas.

Considerando o racional já adotado para a mesma contribuinte – o que recorro o acórdão n.º 9303-009.789 – da lavra do nobre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – que trouxe em seu voto:

“[...]”

*Voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para reverter as glosas dos seguintes insumos: operação e manutenção do aterro industrial, estudos e desenvolvimento de engenharia, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, consultoria em meio ambiente e serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia.*

*Voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para reverter as glosas dos seguintes insumos: operação e manutenção do aterro industrial, estudos e desenvolvimento de engenharia, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, consultoria em meio ambiente e serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia.”*

Sendo assim, considerando os critérios da essencialidade e pertinência, tal como alguns itens são vinculados a imposição legal, entendo que darão direito ao crédito os seguintes itens: serviços topográficos, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, serviços técnicos de controle e automação, serviços de gerenciamento e engenharia, monitoramento ambiental, serviços para operação de usinas.

Quanto aos itens “sensibilização” e promoção da consciência ambiental e bens de consumo e partes e peças de reposição, auditoria, locação de sanitários portáteis hidráulicos, não encontrei nos autos prova de vinculação à atividade do sujeito passivo, sendo que, quanto ao primeiro item, entendo se tratar de mera despesa administrativa – despesa meio. O quer, por conseguinte nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte.

Em vista do exposto, nessa parte, dou provimento parcial ao sujeito passivo.

Em relação à outra discussão, qual seja, venda com fim específico de exportação, dou razão ao sujeito passivo, considerando que já julgamos a mesma discussão envolvendo o mesmo contribuinte.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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. [...]*

Sendo assim, dou provimento nessa parte, inclusive considerando se tratar de mesmo contribuinte, considerando pelos dados constantes dos autos – que houve efetivamente a remessa.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao Recurso Especial do sujeito passivo para: (i) dar o direito ao crédito sobre os seguintes itens: serviços topográficos, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, serviços técnicos de controle e automação, serviços de gerenciamento e engenharia, , monitoramento ambiental, serviços para operação de usinas; (ii) não tributar venda com fim específico de exportação.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama