



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



**Processo nº** 13204.000194/2005-11  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.324 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de junho de 2020  
**Recorrente** IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.  
ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

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 dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito sobre os itens: serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem, serviço de locação, serviço de lavra, serviço de decapeamento, gasolina comum e óleo diesel. Vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal..

(documento assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)  
Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

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

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3801-002.048, de 21 de agosto de 2013 (fls. 165 a 182 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que decidiu nos seguintes termos: I - Por maioria de votos, em não converter o processo em diligência; II - Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, no sentido de reconhecer o direito de descontar créditos em relação as aquisições do óleo combustível TP A-BPF; III - Por maioria de votos, em negar provimento quanto às glosas decorrentes de fornecimento de alimentação para os funcionários e serviço especializado de vigilância; IV - Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação as demais glosas.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de crédito de PIS/Pasep não cumulativo, no valor de R\$ 21.858,51, feito pelo Contribuinte, a ser utilizado na compensação de fls. 02.

Após diligência realizada pela Fiscalização da Unidade, foi reconhecido o direito ao crédito de PIS/Pasep no valor de R\$ 85.647,43, sendo parcialmente homologada a compensação, até o limite do crédito.

Devidamente notificado, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual, em síntese:

a) argumenta que as glosas efetuadas desrespeitam o princípio da não cumulatividade, uma vez que os serviços e bens desconsiderados estão intimamente ligados ao processo produtivo da empresa, sendo passíveis de creditamento;

b) tece considerações acerca da contribuição, destacando que a legislação tratou de prever expressamente as hipóteses em que não há direito ao crédito (art. 3º, § 2º da Lei n.º 10.637, de 2002), não devendo "pairar dúvidas sobre a possibilidade de creditamento da pessoa

jurídica referente aos bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda';

c) ressalta, ao comentar a utilização pela Fiscalização do Parecer Normativo n.º 65, de 1979, e da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, que “qualquer definição de insumo trazido ao mundo jurídico, seja por veículo de Instrução Normativa ou Parecer Normativo, contraria a competência que lhe é atribuída pelo Código Tributário Nacional”. Acrescenta que tais veículos normativos citados "extrapolam seus poderes, na medida em que tentam inovar o conceito constitucional e legal de insumos”;

d) defende que "o conceito de insumo está intimamente ligado à ideia de consumo de certo bem ou serviço, de forma direta ou indireta, na atividade desenvolvida pela pessoa jurídica para a fabricação do produto', sendo "a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com suas características próprias”;

e) afirma estar claro que os bens e insumos glosados estão intrinsecamente afetos à fabricação do produto caulim, procurando justificar a função de cada item, conforme tabela nas fls. 31/32;

f) procura demonstrar o caráter contraditório das conclusões da Fiscalização, na medida em que não teria lógica a adoção de bens ou serviços inúteis à sua produção, aumentando o custo de produção;

g) cita Solução de Consulta expedida no âmbito da Receita Federal do Brasil, sem especificar de qual Região Fiscal, que manifesta juízo no sentido de que “os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, intrinsecamente relacionado com o objetivo da empresa e com o serviço prestado, podem ser considerados créditos na apuração do PIS/Pasep não cumulativo”;

h) reforça o entendimento de que a desconsideração dos bens e serviços fere o princípio da não cumulatividade previsto na Carta Magna, alertando que o fato de haver sido atribuída ao legislador ordinário a competência de definir os setores de atividade econômica sujeitos à não cumulatividade da contribuição, não significa autorização para desvirtuamento do conceito “não-cumulativo”;

i) não se pode interpretar o conceito de insumo exclusivamente a partir das legislações de IPI ou ICMS, por falta de previsão legal e devido a divergência da materialidade desses impostos com relação à contribuição;

j) alerta para a violação do princípio constitucional do "não confisco" sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou de propriedade do Contribuinte.

A DRJ em Belém/PA julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado decidiu nos seguintes termos: I - Por maioria de votos, em não converter o processo em diligência; II - Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, no sentido de reconhecer o direito de descontar créditos em relação as aquisições do óleo combustível TP A-BPF; III - Por maioria de votos, em negar provimento quanto às glosas decorrentes de fornecimento de alimentação para os funcionários e serviço especializado de vigilância; IV - Pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação as demais glosas; conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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

*Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005 PIS/COFINS.*

*CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.*

*CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS.*

*Os combustíveis utilizados ou consumidos diretamente no processo fabril geram o direito de descontar créditos da contribuição apurada de forma não cumulativa.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração às fls. 217 e 218, sendo que estes foram rejeitados, conforme acórdão n.º 3801-004.543, de 14 de outubro de 2014 (fls. 235 a 238).

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 241 a 246), em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso Voluntário.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional não foi admitido, sob o argumento que não restou comprovada a divergência jurisprudencial, conforme despacho de fls. 248 a 252.

No reexame de admissibilidade (fls. 253 e 254) ficou mantido na íntegra o despacho do Presidente da Câmara, que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 263 a 287) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito ao conceito de insumo para fins de aplicação do artigo 3º, 11 da Lei n.º 10.833/2002.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de n.ºs 3403-01.500 e 201-81.139. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documentos de fls. 298 a 352.

O Recurso Especial do Contribuinte admitido, conforme despacho de fls. 357 a 360, sob o argumento que o acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário que pedia a supressão das glosas alteamento, limpeza e passagem, locação de equipamentos, decapeamento, lavra, transporte de funcionários, melhoria das estradas, gasolina comum e óleo diesel. Por sua vez, os acórdãos paradigmas deram provimento para reconhecer os créditos relativos a combustíveis, lubrificantes e remoção de resíduos industriais e alteamento, de limpeza e desobstrução de vias, melhoria de estradas e o transporte de funcionários até as zonas de extração da matéria-prima.

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 362 a 371, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9303-010.324 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13204.000194/2005-11

## **Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 357 a 360.

### **Do Mérito**

Como visto, a discussão do presente processo refere-se ao conceito de insumos da não-cumulatividade do PIS e decorre de pedido de ressarcimento ao qual o contribuinte obteve deferimento parcial. Especificamente estamos a discutir os seguintes itens: alteamento, limpeza e passagem, locação de equipamentos, decapeamento, lavra, transporte de funcionários, melhoria das estradas, gasolina comum e óleo diesel.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é 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.

### **Do conceito de insumo**

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do

Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

No entanto, 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, 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. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

De acordo com decisão definiu-se 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.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo 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.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que 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. Ou seja, o**

entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

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

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

“

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 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**”:

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota

Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB 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.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que 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.

**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.**

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

Pelo que consta dos autos, a Contribuinte é uma indústria que fabrica o Caulim. Para tanto ela executa diversas operações pré-industriais, para obtenção de sua matéria prima. Portanto, os serviços abaixo integram o processo produtivo do Caulim e, nessa condição, fazem jus ao aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, apurados no regime da não cumulatividade de que tratam os inc. II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

- SERVIÇO DE ALTEAMENTO: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos;
- SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim;
- SERVIÇO DE LOCAÇÃO: consiste na locação de equipamentos para extração do minério, fora, portanto, da planta industrial;
- SERVIÇO DE LAVRA: consiste na extração do minério da natureza; O caulim (*minério*) é inicialmente extraído *in natura* de uma mina a céu aberto localizada no Município de Ipixuna do Pará e inicia-se com o decapeamento do estéril (solo), com espessura entre 18 a 20 metros e é extraído com o auxílio de tratores de esteira, retro escavadeira, caminhões, etc. Há consumo de óleo diesel nos caminhões e tratores.
- SERVIÇO DE DECAPEAMENTO: consiste na retirada vegetação e solo para expor o minério;
- SERVIÇO DE TRANSPORTE: consiste no serviço de transporte de funcionários;
- SERVIÇOS DE MELHORIAS DAS ESTRADAS: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais;

Quanto a Gasolina e óleo, entendo que negar o aproveitamento de créditos de combustíveis e lubrificantes às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativo, significa negar vigência à própria Lei n.º 10.833/2003:

*Art. 3º (...).*

*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 (grifado)*

Lembre-se que a GASOLINA COMUM: é utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais; ÓLEO DIESEL: utilizado nos caminhões para transporte de caulim; Note-se, o processo produtivo do caulim depende o transporte e deslocamento de matéria-prima, produtos intermediários e finais entre o diversos setores da produção (*dentro de uma grande, em extensão, propriedade territorial*), seja das áreas de extração para a produção, entre setores desta última, ou ainda, da produção para a distribuição. Transporte este que é realizado por veículos movidos a gasolina e óleo diesel e por mineroduto bombeado através de geradores também movidos a óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da Recorrente.

Neste sentido, cito o voto do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, na acórdão n.º 9303005.623, que assim decidiu, conforme ementa a seguir:

*“CONCEITO DE INSUMO.*

*O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.*

*Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não*

*entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.*

*No caso julgado, são exemplos de insumos: a) serviço de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim); b) serviço de locação de equipamentos para a extração do minério; c) serviço de decapeamento (retirada de vegetação e solo); d) serviço de lavra (extração do minério da natureza); e, finalmente, e) Óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim).*

#### *Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, em darlhe parcial provimento, nos seguintes termos: (i) quanto ao serviço de limpeza (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim), por maioria de votos, acordam em darlhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Possas, que lhe negaram provimento; (ii) quanto ao serviço de locação de equipamentos, por maioria de votos, acordam em darlhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negou provimento; (iii) quanto ao fornecimento de jantar, por maioria de votos, acordam em negar lhe provimento, vencidas as conselheira Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (iv) quanto ao serviço de decapeamento, por maioria de votos, acordam em darlhe provimento, vencidos o conselheiro Andrada e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento; (v) quanto ao serviço de lavra, por maioria de votos, acordam em darlhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negou provimento; (vi) quanto à gasolina comum supostamente utilizada nos veículos da fábrica, por voto de qualidade, acordam em negarlhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (vii) quanto ao Serviço*

*de Óleo diesel, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe negou provimento; (viii) quanto ao serviço especializado de vigilância, por unanimidade de votos, acordam em Negar-lhe provimento; (ix) quanto ao serviço de transporte de funcionários, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheira Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (x) quanto ao serviço de alteamento, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento e (xi) quanto ao serviço de melhoria das estradas, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheira Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.*

De acordo com os fatos acima, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para reconhecer o crédito da contribuição sobre os seguintes itens:

- ✓ SERVIÇO DE ALTEAMENTO: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos;
- ✓ SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim;
- ✓ SERVIÇO DE LOCAÇÃO: consiste na locação de equipamentos para extração do minério, fora, portanto, da planta industrial;
- ✓ SERVIÇO DE LAVRA: consiste na extração do minério da natureza; O caulim (*minério*) é inicialmente extraído *in natura* de uma mina a céu aberto localizada no Município de Ipixuna do Pará e inicia-se com o decapeamento do estéril (solo), com espessura entre 18 a 20 metros e é extraído com o auxílio de tratores de esteira, retro escavadeira, caminhões, etc. Há consumo de óleo diesel nos caminhões e tratores.
- ✓ SERVIÇO DE DECAPEAMENTO: consiste na retirada vegetação e solo para expor o minério;

- ✓ SERVIÇO DE TRANSPORTE: consiste no serviço de transporte de funcionários nas áreas de extração
- ✓ SERVIÇOS DE MELHORIAS DAS ESTRADAS: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais;
- ✓ gasolina comum e óleo diesel utilizados no transporte de matéria-prima e produto intermediário. os materiais e do próprio produto produzido.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, divirjo parcialmente de suas conclusões a respeito dos itens que se encaixam no conceito de insumos para o fim de tomada de crédito na apuração não cumulativa das contribuições sociais – PIS/Cofins.

### **Conceito de insumos adotado no presente voto**

As matérias postas em discussão pelo recurso especial, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e

serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

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

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.**

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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

como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

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

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

(...)

36. Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

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

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

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

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

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

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

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes,** prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de**

**frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.**

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ.** Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

**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;

(...)

Importante destacar as conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, a respeito dos critérios da essencialidade e relevância, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

(...)

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

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

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

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

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

**b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";**

**b.2) "por imposição legal".**

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

(...)

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no recurso especial.

Antes porém de proferir o voto sobre cada insumo glosado, quero registrar que dada a peculiaridade das situações apresentadas em processo que se discute insumos, nem sempre houve uma abordagem adequada do elemento probatório, pois desde a origem a Receita Federal defende um conceito restrito demasiadamente que, de fato, para constatar que aquele serviço ou bem não foi consumido em contato direto com o produto industrial, não é necessário maiores evidências, podendo-se glosar os créditos, na maioria dos casos, somente por conclusão intelectual sobre determinado insumo. Por seu lado, o contribuinte, tentando combater aquele conceito restritivo, também não cuidou muito bem de estabelecer um elo de prova mas circunstancial a respeito da aplicação de determinado bem ou serviço na sua atividade de produção. Portanto, as conclusões a seguir, foram tomadas diante da evolução do conceito de insumos aliada à evidência dos serviços ou bem utilizados com o perfil de produção do

contribuinte.

O colegiado, em sua maioria, abriu divergência com o voto da ilustre relatora somente quanto aos itens Serviço de Transporte e Serviços de melhorias de estradas.

Como visto, no conceito de insumos acima alinhavado, não são todas as despesas que se encaixam para fins de aproveitamento de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais. O STJ afastou desta possibilidade meras despesas administrativas ou comerciais que não tem vínculo direto com o processo produtivo. Assim entendo que o transporte de pessoal de suas casas até o local de trabalho se encaixam como despesas gerais de administração, não tendo nenhum vínculo direto com o processo produtivo, tratando-se de liberalidade disponibilizada pela sociedade empresarial.

Por sua vez, os serviços de melhorias de estradas, consistente na manutenção de estradas privadas que conduzem à usina, efetivamente não tem vínculo algum com o processo produtivo. Se as estradas fossem próprias, arriscaria dizer que seriam serviços ativáveis dado a sua durabilidade. Mas se as estradas são de terceiros, trata-se também de mera liberalidade e conveniência no interesse exclusivo da sociedade.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial do contribuinte e dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito sobre os itens: serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem, serviço de locação, serviço de lavra, serviço de decapeamento, gasolina comum e óleo diesel.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal