



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.000314/2008-19
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.212 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrentes COMPANHIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO -
KOBRASCO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE.

As receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência do PIS/Pasep não-cumulativo.

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

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

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

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

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

empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência: serviços técnicos de engenharia de projetos industriais; os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental; operação e manutenção do aterro industrial e serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente 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, devidamente comprovados pelos memorandos de exportação.

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, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para (a) reconhecer o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas com relação aos itens serviços técnicos de engenharia de projetos industriais; os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental; operação e manutenção do aterro industrial, serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia; e (b) reconhecer como atendidos os requisitos legais para fruição do benefício da não incidência das contribuições, uma vez que a venda das mercadorias deu-se exclusivamente para o mercado externo, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento parcial em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relator(a)

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte COMPANHIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO-KOBRASCO, ambos com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, vigente à época da sua interposição, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3302-001.693**, de 28 de junho de 2012, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS NÃO CUMULATIVO - RECEITA DE EXPORTAÇÃO - PROVAS

Para a utilização do benefício previsto no inciso III, artigo 5º, da Lei nº 10.637/02 isenção de receita de exportação, é preciso comprovar que as mercadorias foram exportadas ou transferidas com o fim específico de exportação. *In casu*, a ausência de comprovação específica neste sentido, o registro no CFOP de mercadorias comercializadas no mercado nacional e o aproveitamento do crédito pelo adquirente da mercadoria impedem o reconhecimento da exclusão da tributação.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Somente insumos utilizados na produção e fabricação de produtos geram direito de crédito da contribuição não cumulativa. Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: por maioria de votos, para excluir a variação cambial ativa da base de cálculo da exação; pelo voto de qualidade, para manter as glosas dos créditos efetuados pela fiscalização; por unanimidade de votos para manter a glosa de receita de exportação (vendas para a CVRD). Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral o patrono Tarek Moysés Moussallem, OAB/ES 8132.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável, suscitando divergência jurisprudencial com relação à (im)possibilidade de tributação pelas contribuições sociais não-cumulativas das receitas decorrentes de variações cambiais positivas relacionadas às receitas de exportação. Colacionou como paradigma o acórdão n.º 3102-00.862.

Nos termos do despacho s/nº, de 15 de fevereiro de 2015, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional pois comprovada a divergência jurisprudencial: “*Na **decisão paradigma** o colegiado adotou o entendimento pela incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre as receitas decorrentes de variações cambiais ativas, sob o fundamento de não se equipararem às receitas de exportação; enquanto na **decisão atacada** adotou-se um entendimento oposto, por considerar inválida a tributação pelas contribuições sociais não-*

cumulativas das variações cambiais positivas decorrentes de exportação, devido à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal”.

Não resignado em parte com o julgado, em seu recurso especial o Sujeito Passivo COMPANHIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO suscita divergência jurisprudencial com relação à 1) incidência da Cofins e PIS sobre as receitas não operacionais; 2) créditos de insumos não aplicados diretamente ou consumidos na fabricação do produto; 3) incidência da Cofins e PIS sobre as variações cambiais ativas; 4) princípio da verdade material - vendas com fim específico de exportação. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3302-00.824 (1); 9303-01.035 e 3202-00.226 (2); 202-18.892 e 202-18.711 (3); e 3202-000.779 (4).

Foi dado seguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte, nos termos do despacho s/nº, de 11 de fevereiro de 2016, apenas em relação às matérias: (2) créditos de insumos não aplicados diretamente ou consumidos na fabricação do produto e (4) princípio da verdade material – vendas com fim específico de exportação. O prosseguimento em parte foi confirmado em sede de reexame de admissibilidade, proferido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 11 de fevereiro de 2016.

Ambos os recursos foram devidamente contrarrazoados.

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

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte suscita a inadmissibilidade do apelo especial fazendário. Entretanto, entende-se não lhe assistir razão. Consoante exposto no despacho de admissibilidade, a divergência jurisprudencial foi devidamente comprovada, *in verbis*:

[...]

Assim, vê-se que restou demonstrada a divergência jurisprudencial argüida. Na **decisão paradigma** o colegiado adotou o entendimento pela incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre as receitas decorrentes de variações

cambiais ativas, sob o fundamento de não se equipararem às receitas de exportação; enquanto na **decisão atacada** adotou-se um entendimento oposto, por considerar inválida a tributação pelas contribuições sociais não-cumulativas das variações cambiais positivas decorrentes de exportação, devido à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

[...]

Igualmente, o recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte COMPANHIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a controvérsia suscitada pela Fazenda Nacional gravita em torno da possibilidade de tributação pelas contribuições não-cumulativas do PIS e da COFINS das receitas decorrentes de variações cambiais ativas, decorrentes da exportação.

Por sua vez, o Contribuinte busca ver reformada a decisão no que tange ao (i) reconhecimento do direito ao crédito das contribuições de PIS e COFINS não-cumulativas de insumos não aplicados diretamente ou consumidos na fabricação do produto e (ii) princípio da verdade material – vendas com fim específico de exportação.

Para clareza do acórdão, os temas trazidos para apreciação em sede de recurso especial serão tratados em itens separadamente.

2.1 DAS RECEITAS DECORRENTES DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA VINCULADAS À EXPORTAÇÃO

A Fazenda Nacional pretende ver reformado o acórdão recorrido no que tange ao afastamento da incidência do PIS não-cumulativo sobre as variações cambiais ativas decorrentes das operações de exportação.

Não assiste razão à Recorrente.

Ocorre que as variações cambiais ativas são oriundas e inerentes aos contratos de exportações de bens, decorrendo diretamente do negócio jurídico realizado pela empresa. Assim, não podem as operações cambiais ser dissociadas da exportação das mercadorias, por resultarem de exigência de outros países para os quais a Contribuinte efetua as exportações.

Portanto, a imunidade do PIS e da COFINS (cumulativas e não-cumulativas) prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal para as receitas decorrentes de

exportação, abrange as variações cambiais ativas. A regra da imunidade visa impedir a incidência das contribuições sobre todas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para o exterior, originadas do mesmo fato gerador, qual seja, a operação de exportação. Não é possível segregar as receitas da venda de mercadorias das variações cambiais ativas, por se constituírem em exigência das relações de comércio internacional.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconheceu que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade para afastar a incidência do PIS e da COFINS. A decisão foi proferida nos autos do recurso extraordinário nº 627.815/PR, de relatoria da Ministra Rosa Weber, cujos fundamentos foram sintetizados na seguintes ementa, *in verbis*:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013)

No mesmo sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o AgRg no AREsp 23033/RS, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, e cujos fundamentos do acórdão foram sintetizados na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. VARIAÇÃO CAMBIAL. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas deve ser afastada em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, estimuladora da atividade de exportação (AgRg no REsp 1.143.779/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma).

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 23.033/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 12/12/2011)

Colaciona-se outras duas ementas de julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido de afastar a tributação pelo PIS e COFINS das variações cambiais ativas, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS. COFINS. MANDADO DE SEGURANÇA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. NORMAS DE ISENÇÃO E IMUNIDADE. PRECEDENTES.

1. Trata-se de agravo regimental interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que, ao negar seguimento ao recurso especial fazendário, entendeu que não incide tributação de PIS e COFINS sobre variações cambiais positivas decorrentes das receitas de exportação de mercadorias.

2. "A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em um caso análogo, decidiu que: "Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente." (REsp 1.059.041/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008).

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1143779/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 25/11/2010)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - COFINS - PIS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA - NÃO-INCIDÊNCIA - MANDADO DE SEGURANÇA - DECLARAÇÃO DE COMPENSABILIDADE DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - SÚMULA 213/STJ - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA A PARTIR DOS PAGAMENTOS INDEVIDOS - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. O mandado de segurança é instrumento adequado para a declaração de compensabilidade do crédito tributário, que será efetuada, respeitado o prazo prescricional, junto à Administração tributária. Precedentes.

3. Incide a Taxa Selic, como correção monetária e juros de mora, desde o pagamento indevido. Precedentes.

4. Segundo a jurisprudência desta Corte, a receita decorrente da variação cambial positiva relativa às operações de exportação não se sujeitam à tributação pelo PIS e pela COFINS.

5. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

6. Recurso especial do contribuinte provido.

(REsp 982.870/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 20/09/2010)

Pelos argumentos expostos, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

2.2 CONCEITO DE INSUMO

Com relação à possibilidade de creditamento das contribuições, o acórdão recorrido entendeu por manter as glosas pois “*A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos. Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.*” Também entendeu que com relação aos custos e despesas que são posteriores à produção ou prestação dos serviços, não poderia haver o reconhecimento do direito ao crédito com base no dispositivo.

Por outro lado, em seu recurso especial, o Sujeito Passivo busca ver reformado o *decisum* para aplicação do conceito de insumos segundo a legislação do IRPJ, sendo considerados todos os custos e despesas incorridos na produção ou fabricação do produto destinado à venda. A pretensão do Sujeito Passivo merece prosperar **apenas em parte**, tão somente com relação ao afastamento do critério da necessidade do contato direto do insumo com o bem produzido, conforme explicitado no conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** 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; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). 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

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

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

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

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

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

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

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; [...]

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

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

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

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

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

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

7. Recurso especial provido.

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

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

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

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 30., 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.”

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

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

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

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

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

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

"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.

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.”

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.

O Contribuinte é pessoa jurídica que tem como objeto societário a produção e venda de pelotas de minério de ferro, além de exercer outras atividades direta ou indiretamente relacionadas à produção e venda de pelotas de minério de ferro. A atividade do contribuinte foi descrita no Parecer Seort n.º 1515/2008, nos seguintes termos: *“atua na produção e comercialização de pelotas de minério de ferro, com sua planta industrial situada no complexo CVRD N Ponta de Tubarão, em Vitória/ES. Sua produção é comercializada tanto no mercado interno, com vendas para Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, CNPJ 33.592.510/0220-42, como no mercado externo”*.

Consoante se verifica dos autos, (Contrato para a Operação da Usina de Pelotização), a KOBRASCO adquire minério de ferro bruto (*"pellet feed"*) da Companhia Vale do Rio Doce - CVRD e, no seu estabelecimento fabril - usina de pelotização -, transforma esse minério em pelotas de ferro destinadas à venda no mercado externo. Além disso, a KOBRASCO mantém com a CVRD contrato de administração, ficando a primeira obrigada a adquirir mensalmente determinado montante de minério bruto, enquanto esta última, detentora do *"know-how"*, presta serviços de operação da planta industrial da Recorrente.

Nessa relação contratual, estão englobados diversos serviços, cujo pedido de aproveitamento de crédito restou glosado pela Fiscalização, conforme trecho do acórdão recorrido, *in verbis*:

[...]

Ainda considerando os apontamentos presentes no voto condutor da decisão recorrida, consta que as despesas glosadas dizem respeito à operação e manutenção do aterro industrial, estudos e desenvolvimento de engenharia, sensibilização e promoção da consciência ambiental, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, consultoria em meio ambiente, serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia, serviços de apoio administrativo, serviços gerais, gastos com pessoal e gastos diversos classificados no Fator C (fator que não compreende serviços aplicados na produção da empresa)

despesas gerais classificados no Fator K, os créditos calculados sobre a remuneração do capital de giro correspondente ao Fator Y serviços técnicos de controle e automação.

[...]

Tendo em vista a atividade econômica da Recorrente, dentre os serviços constantes na “Tabela dos Serviços Contratados Diretos”, entende-se constituírem-se como insumos os **serviços técnicos de engenharia de projetos industriais; os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental; operação e manutenção do aterro industrial, serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia** pois tem relação de pertinência/essencialidade com o processo produtivo das pelotas de minério de ferro. Tratam-se de serviços aplicados diretamente sobre o produto, o que lhes confere a característica de insumo. Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 30/2010 da Receita Federal, citada na peça do recurso especial e de cuja interpretação extrai-se a mesma conclusão externada pela Recorrente. A Solução de Consulta foi assim ementada:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 30, DE 26 DE JANEIRO DE 2010

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS. MÃO-DE-OBRA PARA OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. SERVIÇOS APLICADOS SOBRE O PRODUTO. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORMES, EPI'S, PAT, TRANSPORTE DE PESSOAL, VIGILÂNCIA, JARDINAGEM, MANUTENÇÃO DA REDE ELÉTRICA E DE PRÉDIOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 377, de 9 de novembro de 2006. As ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP.

Todavia não são considerados insumos a aquisição de uniformes e de Equipamentos de Proteção Individual, os dispêndios com o Programa de Alimentação do Trabalhador, a contratação dos serviços de transporte de pessoal, de limpeza, vigilância e jardinagem e de manutenção da rede elétrica e de prédios administrativos e de produção.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, art. 3º, II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Dec. nº 3.000/1999, art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 247/2002, art. 66, § 5º, I, incluído pela IN SRF nº 358/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS. MÃO-DE-OBRA PARA OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. SERVIÇOS APLICADOS SOBRE O PRODUTO. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORMES, EPI'S, PAT, TRANSPORTE DE PESSOAL, VIGILÂNCIA, JARDINAGEM, MANUTENÇÃO DA REDE ELÉTRICA E DE PRÉDIOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 377, de 9 de novembro de 2006. As ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS. Todavia não são considerados insumos a aquisição de uniformes e de Equipamentos de Proteção Individual, os dispêndios com o Programa de Alimentação do Trabalhador, a contratação dos serviços de transporte de pessoal, de limpeza, vigilância e jardinagem e de manutenção da rede elétrica e de prédios administrativos e de produção.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2002, art. 3º, II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Dec. nº 3.000/1999, art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º, I. Lei nº 10.833/2002, art. 3º, II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Dec. nº 3.000/1999, art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º, I.

[...]

Nesse seguir, não podem ser considerados como insumos os seguintes itens: estudos e desenvolvimento de engenharia, sensibilização e promoção da consciência ambiental, consultoria em meio ambiente, serviços de apoio administrativo, serviços gerais, em razão de não se enquadrarem no critério da relevância e essencialidade ao processo produtivo das pelotas de minério de ferro.

Há, ainda, de se examinar as rubricas dos Fatores C, Y e K, que foram retirados da base de cálculo dos créditos das contribuições, quanto à sua caracterização como insumos passíveis de gerar crédito de PIS/Pasep e COFINS. Na linha relacional traçada no presente voto, considerando-se que:

(a) o fator C, que compreende a soma dos seguintes itens (gastos com pessoal e gastos diversos), conforme “Contrato para a operação da Usina de Pelotização”:

[...]

Cl - Valor dos materiais e serviços a serem diretamente medidos na OPERAÇÃO, a serem diretamente consumidos no mês considerado nas áreas do PROJETO, com exceção dos custos de mão-de-obra referente à DEPE e os respectivos encargos trabalhistas;

C2 - Valor dos suprimentos medidos diretamente no PROJETO produzidos nas instalações da CVRD; em Ponta de Tubarão, tais como água, vapor, ar comprimido, energia elétrica, cal hidratada e outros. Excetuando o valor correspondente à depreciação das instalações pertinentes e os valores, correspondentes à mão de obra referente à DEPE e os respectivos encargos trabalhistas;

C3 -.Valor para a KOBRASCO dos serviços e materiais complementares referentes à DEPE, tais como serviços administrativos, verificação, controle da qualidade, oficinas; engenharia industrial e transporte de pessoal e materiais, despesas gerais do departamento, (cantina, restaurante, etc.) excetuando os custos de mão-de-obra referente à DEPE e os respectivos encargos trabalhistas. O valor para a KOBRASCO será obtido, dividindo-se o valor de tais despesas no mês considerado pelo número de usinas de pelotização operadas pela CVRD em Ponta de Tubarão.

C4 - Valor das despesas com materiais, peças sobressalentes e, componentes tais como material de uso comum (eletrodos, chapas, graxa, tubos, etc.): peças de uso comum (mancais,- correias-Vê, esteiras - transportadoras, acoplamentos, roletes, anéis elásticos, etc.) e peças de uso específico (eixos, engrenagens, chapas de revestimento, rotores de ventiladores, rodas de carros-guindaste; rodas de alcatruzes, etc.) e serviços por terceiros,. obtidos em contas da CVRD solicitadas pela KOBRASCO e utilizados diretamente no PROJETO, tais como serviços de limpeza, locação de veículos e máquinas (guindastes, empilhadeiras, caminhões, bombas, carregadoras frontais, etc.), transporte de pessoal (ônibus; furgões etc.), manutenção de ar condicionado, etc.

C5 - Valor para a KOBRASCO de despesas com mão-de-obra e respectivos encargos trabalhistas e provisões.

[...]

(b) o fator Y corresponde à remuneração do capital de giro fornecido pela CVRD – reembolso dos custos financeiros do capital de giro que a CVRD proverá para a operação e manutenção do projeto através de estoques de peças sobressalentes e materiais de consumo; e

(c) o fator K *“consiste em todas as despesas incorridas pela CVRD em Vitória, Rio de Janeiro, ou outros lugares, na prestação dos serviços necessários ou úteis a administração regular da KOBRASCO incluindo, entre outros, os seguintes itens: telex ou outra comunicação, elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, departamento de pessoal, comercial e compras, assistência jurídica e fiscal estatística, serviços contábeis e de custo, etc,[...]”*

De pronto, conclui-se tratarem-se, as despesas englobadas pelos fatores C, Y e K, de despesas administrativas, sem que tenham relação de pertinência/essencialidade com o processo produtivo. Do contrário, estar-se-ia admitindo a aplicação do critério de insumo segundo a legislação do IRPJ, segundo a qual todos os gastos incorridos pela empresa na produção da Contribuinte.

2.3 PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

No acórdão recorrido, prevaleceu entendimento no sentido de que, para aproveitamento da isenção das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, as vendas realizadas no mercado interno, ainda que posteriormente destinados ao exterior, não estão contempladas pelo benefício, se não aquelas criteriosamente especificadas na norma: mercadorias diretamente remetidas para a exportação ou para recinto alfandegado. Afirma que a Recorrente não teria comprovado a remessa das mercadorias a recinto alfandegado por empresa comercial exportadora.

O Contribuinte, por sua vez, busca a reforma do julgado argumentando que houve o efetivo trajeto das pelotas de minério de ferro, mercadorias destinadas à exportação, para remessa com fim específico de exportação e a comprovação de tal trajeto.

A sua forma de operação, consistente na aquisição do minério de ferro bruto da Vale S.A. e transformação em aglomerado de minério de ferro (pelotização), no seu estabelecimento fabril, destinando-as à venda ao mercado externo, está especificada no processo administrativo n.º 15586.001586/2010-43, com as mesmas partes e fatos idênticos aos dos presentes autos. Sustenta que remeteu as mercadorias para recinto alfandegado e, ainda, retificou a sua contabilidade ajustando a equivocada informação de que teria tomado crédito da contribuição em exame, tendo cumprido todas as exigências da legislação.

Nesse ponto, assiste razão ao Contribuinte. A mesma matéria foi tratada pelo Nobre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza no Acórdão n.º 3202-000.778, de 25 de junho de 2013, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir. Segue transcrição da fundamentação:

[...]

Com relação à primeira, asseverou a fiscalização, com base em documentos fiscais emitidos pela Recorrente (notas fiscais de venda e registros contábeis no Livro Razão e Livro de Apuração do ICMS), bem como em informações obtidas junto ao estabelecimento destinatário das pelotas de minério de ferro (a CVRD), que tais vendas foram internas, não de exportação, fato contestado pela Recorrente, ao fundamento de que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado pertencente à CVRD, que, segundo a Recorrente, atuava como comercial exportadora.

Afirma a Recorrente que as pelotas saem de sua área de produção e são destinadas à estocagem em seus próprios pátios. Posteriormente, as pelotas deixam esses pátios e, por meio de esteiras, são destinadas diretamente para os pátios da CVRD, considerados recintos alfandegados pela RFB. Assere, ademais, que o erro nos CFOPs registrados nas notas fiscais já foi corrigido por meio de cartas de correção.

Importa ressaltar que a instância de origem entendeu, nos autos de processo administrativo de n.º 15586.001584/2010-54 (versa sobre os lançamentos de PIS e de Cofins por falta/insuficiência de recolhimento nos mesmos período de apuração), que o conjunto de elementos colacionados ao referido processo, especialmente o contrato de compra e venda firmado entre a Recorrente e a CVRD, os memorandos de exportação e as cartas de correção das notas fiscais eram suficientes para comprovar que as vendas assim efetuadas caracterizavam-se como operações de venda com o fim específico de exportação, porquanto demonstrado que a entrega dos produtos ocorrera somente quando do embarque, momento em que cessaria completamente a responsabilidade da empresa vendedora sobre os produtos vendidos e que se complementaria a operação de venda com a emissão da fatura (Acórdão DRJ/RJ2 n.º 13-34.002, de 29/03/2011).

A não incidência da contribuição para o PIS não cumulativo tem fundamento no art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, que se encontra redigido nos seguintes termos:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...);

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

A mesma redação, embora no artigo seguinte, foi conferida, pela Lei n.º 10.833, de 2003, à Cofins não cumulativa, conforme previsto no dispositivo que a seguir se reproduz:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Na norma regulamentar, o legislador ainda dispôs que são isentas do PIS/Cofins as vendas realizadas às empresas comerciais exportadoras, nos termos do art. 46 da IN SRF n.º 247, de 2002:

Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

(...)

VIII – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e

(...)

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Como as exportações não se dão apenas através da empresa produtora-exportadora, mas, também, por meio das chamadas *trading companies* – aquelas adrede criadas com a só finalidade de promover a importação e a exportação de produtos fabricados no exterior ou aqui manufaturados –, o legislador atribuiu, também às vendas a esta efetuadas, e em apreço à imunidade constitucional, a isenção tributária (na verdade, uma não incidência), à receita assim auferida, das contribuições para o PIS e a Cofins, desde que, obviamente, os produtos tenham sido adquiridos com o fim específico de exportação. Aliás, não fosse assim, absolutamente nenhuma razão haveria para a existência das chamadas *trading companies*.

O Decreto-lei nº 1.248/1972, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, por empresa comercial exportadora, para o fim específico da exportação, deu a seguinte disciplina às operações por ela realizadas:

“Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 1º - O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos:

a) de inobservância das disposições deste Decreto-Lei ou de quaisquer outras normas que o complementem;

b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta.

§ 2º - Do ato que determinar o cancelamento a que se refere o parágrafo anterior caberá recurso ao Conselho Monetário Nacional, sem efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de sua publicação.

§ 3º - O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer normas relativas à estrutura do capital das empresas de que trata este artigo, tendo em vista o interesse nacional e, especialmente, prevenir práticas monopolísticas no comércio exterior.

Art. 3º São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação." (g.n).

Vê-se que o legislador estabeleceu alguns requisitos para que a isenção do PIS e da Cofins se confirmasse no caso ora em julgamento. O primeiro é que as vendas do produto fossem realizadas a empresas comerciais exportadoras, as *trading companies*. O segundo é que estas aquisições fossem realizadas com o fim específico de exportação, finalidade explicitada, embora já constante do Decreto-lei n.º 1.248, de 1972, por meio da IN SRF nº 247/2002 nos termos seguintes: remessa direta do produtor-vendedor para embarque de exportação ou depósito em entreposto aduaneiro, em ambos os casos por conta da empresa comercial exportadora.

A questão de maior relevo para o desate do litígio, ao menos nesta primeira matéria, é, portanto, saber se as vendas realizadas à CVRD observaram tais requisitos, uma vez que a sua condição de comercial exportadora não foi questionada em nenhum momento nos autos.

Já expusemos aqui as razões que levaram a fiscalização a considerar as saídas do estabelecimento da Recorrente para a CVRD como internas. **Restam ser explicitados os motivos que convenceram a instância de origem do contrário, após análise dos contratos de compra e venda de pelotas celebrado entre a Recorrente e a CVRD e os memorandos de exportação (é documento exigido pela legislação estadual, criado com o objetivo de estabelecer controle das operações com mercadorias contempladas com a desoneração do ICMS nas vendas de mercado interno com o fim específico de exportação). São eles:**

PRIMEIRO: A titularidade das mercadorias vendidas pela Recorrente à CVRD só é a esta transferida após o embarque da mercadoria (cláusula XI do contrato de compra e venda das pelotas de minério de ferro celebrado entre as duas empresas). A pesagem, a amostragem e a análise das pelotas de minério de ferro, ocorridas no porto de embarque, correm por conta da primeira, sendo, também, de sua responsabilidade a emissão de certificados de peso e análise. A emissão da fatura provisória e da fatura final pela Recorrente condiciona-se à data em que emitido o conhecimento de embarque, porquanto o preço é fixado em moeda nacional de acordo com a taxa de câmbio do dólar vigente nesta data;

SEGUNDO: mesmo que algumas pelotas tenham transitados pelos pátios da CVRD, este recinto é alfandegado, de acordo com o ADE/SRRF07 n.º 320 de 14/09/2006;

TERCEIRO: os memorandos de exportação emitidos pela CVRD (é emitido pelo exportador e entregue ao fabricante/fornecedor acompanhado de uma cópia do conhecimento de embarque e do comprovante de exportação, do extrato completo do Registro de Exportação - RE e da Declaração de Exportação, de acordo com o Convênio ICMS n.º 113, de 13/12/96 e alterações) evidenciam que as mercadorias foram exportados. Aqui cabe uma observação adicional: a não exportação também não constituiu fundamento dos autos de infração, nem para a glosa de créditos.

O entendimento da instância *a quo* é irretocável.

Com efeito, as condições necessárias à fruição da isenção se encontram devidamente comprovadas, já que as pelotas de minério de ferro foram remetidas diretamente do estabelecimento que as industrializou – o estabelecimento da Recorrente, para embarque para o exterior, por conta e ordem da CVRD – a comercial exportadora.

De nenhuma importância, parece-me, aliás, o momento em que se deu a emissão das faturas comerciais pela Recorrente, tampouco o fato de as mercadorias serem (sic) retiradas do estabelecimento produtor por ela própria (que a industrializou) ou pela própria comercial exportadora, visto que a norma traz a expressão “por conta e ordem”, de forma que abarcaria ambas as situações.

As demais questões – irregularidade na emissão das faturas comerciais, na escrituração de livros fiscais ou a apropriação de créditos pela CVRD – não são suficientes para infirmar a isenção, embora esta última, considerada a sua impossibilidade legal, possa vir a ensejar, na CVRD, a lavratura de autos de infração destinados a exigir os tributos que deixaram de ser recolhidos. Esse fato, contudo, é uma questão que em nada interfere na solução do presente litígio.

[...]

(grifou-se)

No mesmo sentido, já decidiu esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n.º 9303-004.233, julgado na sessão de 11 de agosto de 2016, de relatoria do Ilustre Conselheiro Demes Brito, que foi acompanhado pela maioria do Colegiado no sentido de que os memorandos de exportação são prova suficiente para que o Sujeito Passivo tenha direito ao benefício da isenção. Segue a ementa do julgado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.
MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.

Portanto, merece prosperar a pretensão da Recorrente e ser reformado o *decisum* quanto a essa matéria.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, e dá-se provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte para:

- (a) reconhecer o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas com relação aos itens serviços técnicos de engenharia de projetos industriais; os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental; operação e manutenção do aterro industrial, serviços técnicos de gerenciamento dos serviços de engenharia; e
- (b) reconhecer como atendidos os requisitos legais para fruição do benefício da não incidência das contribuições, uma vez que a venda das mercadorias deu-se exclusivamente para o mercado externo.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello