



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15578.000321/2008-11
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.106 – 3ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2017
Matéria PIS/PASEP - CONCEITO DE INSUMOS
Recorrente COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), que lhe deram provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito em relação aos gastos com serviços técnicos de engenharia de projetos industriais e aos serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO (fls. 835 a 871) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3202-000.778** (fls. 797 a 822) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 25/06/2013, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão recebeu ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade da econômica, mas tão somente os que sejam diretamente empregados na produção de bens ou prestação de serviços.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

No julgamento do mérito do recurso voluntário, com relação ao conceito de insumos para fins de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS foi decidido que não é todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade econômica, mas apenas aqueles diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços. Por conseguinte, não foram considerados como insumos os serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, a coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos e os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 835 a 871), alegando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de insumos para fins de geração de créditos do PIS e da COFINS. Colacionou como paradigmas os acórdãos 202-18.711 e 3202-00.226. Nas razões recursais, a KOBRASCO sustenta, em síntese, que: (a) deve ser compreendido como fato gerador do crédito, todo aquele que demonstre que o exercício da atividade empresarial está sendo onerado pela incidência cumulativa do tributo, aplicando-se o conceito de insumo da legislação do IRPJ; (b) a Solução de Consulta nº 30/2010 prevê que os serviços aplicados sobre o produto em transformação, as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos; (c) também devem ser incluídos na base de cálculo do crédito referente ao PIS e COFINS as despesas relativas à aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização da Kobrasco (Fatores C, K e Y do contrato de arrendamento); (d) cabe à VALE S.A. prestar os serviços de operação de toda a planta industrial da Recorrente, sendo lavradas as notas fiscais da prestação desses serviços; (e) aduz serem improcedentes todas as glosas relativas aos serviços constantes das tabelas do presente processo administrativo; e(f) por fim, requer seja dado provimento ao recurso.

Foi admitido o recurso especial da Contribuinte por meio do despacho s/nº, de 30 de novembro de 2015 (fls. 966 a 968), proferido pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições do PIS e da COFINS.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 971 a 980) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito 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 Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela 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.

Mérito

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de insumos para determinação do que pode ser utilizado pela Contribuinte como crédito de PIS e de COFINS, em especial com relação aos serviços contratados pela Recorrente: serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, a coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos e os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental.

Preambularmente, explicita-se o 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

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

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 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

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.

Nesse viés, 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.

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

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)

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 processo 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 elásticos.

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)

Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema está novamente em julgamento no recurso especial nº 1.221.170 - PR, pela sistemática dos recursos repetitivos, contendo votos pelo reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério amplo/próprio na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. O julgamento não foi concluído até a presente data.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, para definição de insumo, mantém-se pela adoção de critério próprio/amplo em função da receita, atendendo aos requisitos da pertinência, relevância e essencialidade. Embora existam casos isolados cujas decisões adotaram o critério restritivo (IPI), não há fato novo ou mudança de entendimento do Tribunal da Cidadania suficiente para acarretar mudança de posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Do contrário, estar-se-ia adotando premissa de julgamento equivocada e, ainda, violando frontalmente o princípio da segurança jurídica.

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.

De posse do critério a ser adotado para definição dos insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS não cumulativos, adentrar-se-á a análise do caso concreto.

A 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.

Consoante descrito na peça da manifestação de inconformidade e o que se verifica dos autos (fls. 125 a 151 - 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*:

[...]

Conforme já ressaltado pela instância a quo, a fiscalização acostou, à fl. 150 (processo eletrônico), uma tabela intitulada “Tabela dos Serviços Contratados Diretos – Serviços Excluídos”, na qual relaciona os serviços excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar: serviços topográficos, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, serviços de manutenção nos equipamentos de monitoramento ambiental, locação de sanitários portáteis, serviços de monitoramento ambiental, coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos e serviços de auditoria.

Alguns serviços contratados da própria CVRD também não foram aceitos pela fiscalização.

Aqui, cabe ressaltar que a CVRD operou as usinas de pelotização da Recorrente, por isso fazendo jus a uma compensação calculada a partir de certa equação composta por fatores, entre os quais a fiscalização entendeu não se enquadrarem no conceito de insumo os Fatores Y e K. O primeiro relaciona-se a despesas gerais; o segundo corresponde à remuneração de capital de giro provido pela CVRD para operar as usinas pertencentes à Recorrente.

Por tudo o que já se expôs aqui, os serviços glosados pela fiscalização não integram o conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS/Cofins apurados na sistemática não cumulativa, porquanto não diretamente aplicados ou consumidos na fabricação das pelotas de minério de ferro.

[...]

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 e os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental**, pois tem relação de pertinência/essencialidade com o processo produtivo das pelotas de minério de ferro. Trata-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.

[...]

Há, ainda, de se examinar as rubricas dos Fatores Y e K 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 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

(b) 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.[...]*”

Conclui-se tratarem-se as despesas englobadas pelos fatores Y e K, de despesas administrativas, sem que tenham relação de pertinência/essencialidade com o processo produtivo, não podendo serem consideradas como insumos. De encontro a isso, 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.

Diante do exposto, dá-se parcial provimento ao recurso especial da Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito com relação aos gastos com serviços técnicos de engenharia de projetos industriais e os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental

É o Voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões, quanto ao direito de se aproveitar créditos sobre despesas que não integram o custo do produto industrializado.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que 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.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS sobre serviços técnicos de engenharia de projetos industriais e os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental, além das despesas referentes aos fatores Y e K. Quanto aos últimos, fatores Y e K, nenhuma discordância em relação ao voto da relatora. Porém, a relatora entendeu por reconhecer os créditos relativos aos serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental por entender que são essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da necessidade e da essencialidade, adotado pelo voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da 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 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...).

2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último

quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...).

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que os dispositivos legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitariam ter sido elaborados desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontroverso que as referidas despesas são necessárias para a atividade econômica do contribuinte.

Não discordo da conclusão da relatora de que os gastos com aqueles serviços estão vinculados às atividades econômicas do contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto, considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizadas diretamente na fabricação dos produtos vendidos não é possível tal creditamento.

O próprio recurso especial apresentado pelo contribuinte não defende que estes serviços são usados diretamente no processo de produção, mas ressalta a sua essencialidade às atividades empresariais da recorrente. O próprio nome dos serviços prestados já delimita que o seu uso não é diretamente no chão da fábrica da empresa. Os itens glosados referem-se a "serviços técnicos de engenharia de projetos industriais" e "serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental".

Por fim, não tenho qualquer discordância com o disposto na Solução de Consulta nº 30/2010, citada no recurso e transcrita no voto da relatora. Somente deixar claro que ela trata de serviços utilizados diretamente no processo produtivo, o que não é o caso da presente situação em análise.

Assim, por se tratar de gastos com serviços que não foram utilizados no processo de produção dos bens produzidos/vendidos, mas em outros setores da atividade empresarial, devem ser mantidas as glosas sobre as referidas despesas.

Processo nº 15578.000321/2008-11
Acórdão n.º **9303-006.106**

CSRF-T3
Fl. 16

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal