



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

Processo nº 15586.720146/2011-70
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.479 – 3ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2019
Matéria COFINS/Restituição/Compensação
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO NIBRASCO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. 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.

No caso dos autos, não se verificou a relação de essencialidade/pertinência com relação às despesas de serviços glosadas pela Fiscalização, como as despesas pagas à Vale S/A pelos serviços de operação de usina da Recorrida; glosas nos fatores Y (v.g. matérias de estoque sobressalente e materiais de consumo) e K (v.g. telex e outras modalidades de comunicação, processamento de dados, treinamento de pessoal, etc.), constantes do contrato de administração de usina firmado com a Vale S/A, razão pela qual se manteve o indeferimento do pedido de creditamento.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto ao conceito de insumos e, no mérito, na parte conhecida, 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 negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, 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-fls. 1.000 a 1.043) e pela Contribuinte CIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO NIBRASCO (e-fls. 891 a 967), ambos 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 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3201-002.399** (e-fls. 845 a 862) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 28 de setembro de 2016, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da contribuição para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O acórdão de recurso voluntário foi rerratificado pelo julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 864 a 872), os quais foram acolhidos para suprir o vício de omissão apontado quanto à alegação de que o mérito da demanda teria sido solucionado no julgamento do processo administrativo n.º 15586.001586/2010-43, resultando no **Acórdão n.º 3201-002.981** (e-fls. 876 a 880). Restou decidido que a solução a ser atribuída ao presente processo administrativo seria igualmente pelo provimento do recurso voluntário, *in verbis*:

[...]

Ao realizar o julgamento, a turma poderia ter decidido por sobrestar o processo, se assim entendesse, para aguardar o julgamento do recurso especial no Processo 15586.001586/201043 pela CSRF. Mas, também não existia óbice, ao meu sentir, para que o julgamento enfrentando todas as matérias também pudesse ser realizado pela turma.

Entretanto, também está confirmado a informação, que não existe uma manifestação clara no acórdão sobre a decisão da turma referente a conexão do presente processo e o Processo 15586.001586/201043.

Caberia agora, em sede de embargos, a turma aclarar o entendimento a ser adotado. Entretanto, fato relevante ocorreu com o Processo 15586.001586/201043, que teve o julgamento definitivo do recurso especial na CSRF, formalizado no Acórdão 9303004.233, que recebeu a seguinte ementa.

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.

Consultando o Acórdão é possível identificar que a decisão da 3ª Turma da CSRF caminha no mesmo sentido da decisão adotada no presente processo.

A partir da conclusão do julgamento na CSRF, considerada a primeira hipótese, em que a turma estaria apta a prolatar a decisão sobre parte total do mérito discutido na lide, ou utilizando a segunda hipótese, de conferir a este processo a mesma decisão do processo submetido a CSRF, ambas estaria atingindo a mesma decisão, que é dar provimento ao recurso voluntário para considerar as vendas realizadas pela Recorrente com o fim específico de exportação aptas a usufruir do benefício da isenção do PIS e da COFINS.

Portanto, entendo não ser necessário realizar qualquer alteração quanto ao Acórdão recorrido, por entender acertado a decisão da turma em se manifestar quanto ao mérito da lide.

Sanada a omissão apontada no recurso, voto no sentido de acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para enfrentar a questão referente a conexão do presente processo ao Processo nº 15586.001586/201043 nos termos citados acima. Mantendo a decisão prolatada no Acórdão 3201002.399.

[...]

Não resignada com o julgado na parte que lhe foi desfavorável, a Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 891 e 967) suscitando divergência jurisprudencial com relação ao entendimento proferido no acórdão recorrido pela manutenção das glosas remanescentes das despesas com "serviços indiretos" prestados à empresa, neles compreendidos os "*(a) serviços diretos classificados como insumo e (b) serviços de operação da usina prestados pela Vale (vide relação destes serviços no Relatório do Acórdão - fl. 846/847)*". Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3202-00.226 e 3301-01.445.

O recurso especial do Sujeito Passivo foi admitido, nos termos do despacho s/n.º (e-fls. 970 a 973), de 18 de maio de 2018, proferido pelo Ilustre Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por ter sido devidamente comprovada a divergência jurisprudencial.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial (e-fls. 975 a 999), requerendo a sua negativa de provimento.

Na mesma oportunidade, a Fazenda Nacional insurgiu-se por meio de recurso especial (e-fls. 1.000 a 1.043) quanto à parte do acórdão que lhe fora desfavorável, alegando existir divergência jurisprudencial com relação aos seguintes itens: *(i) à definição do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins e (ii) à comprovação para fins de isenção da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação*. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou os seguintes acórdãos: (i) 203-12.448 e 9303-002.659; e (ii) 3302-001.692 e 3301-00.756, respectivamente.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido, nos termos do despacho s/n.º (e-fls. 1.046 a 1.051), de 18 de junho de 2016, proferido pelo Ilustre Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por ter sido devidamente comprovada a divergência jurisprudencial.

A Contribuinte Nibrasco, por sua vez, apresentou contrarrazões ao recurso especial (e-fls. 1.063 a 1.195), postulando, preliminarmente, o não conhecimento do apelo (por alegada preclusão com relação à matéria da isenção da Cofins das receitas provenientes da exportação) e, no mérito, a sua negativa de provimento.

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

Admissibilidade**Recurso especial da Contribuinte**

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.

Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional foi interposto tempestivamente, no entanto, entende-se deva ser conhecido apenas com relação à matéria referente ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, pois o tema da comprovação para fins de isenção da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação já foi julgada definitivamente nos autos do processo administrativo n.º 15586.001586/2010-43.

Esse foi o entendimento proferido por este Colegiado no julgamento de recurso especial interposto no processo administrativo nº 15586.720025/2011-28, que resultou no Acórdão n.º 9303-008.129, de relatoria do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, julgado em 21/02/2019, acompanhado por unanimidade por este Colegiado. A fundamentação do julgado para conhecimento apenas parcial do recurso especial deu-se nos seguintes termos:

[...]

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial fazendário em relação a comprovação para fins isenção da Cofins, das receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação. Alega que se trata de matéria preclusa conquanto já decidida no processo administrativo nº 15586.001586/2010-43.

De fato, como visto no relatório, essa matéria foi objeto de lançamento específico no processo administrativo nº 15586.001586/2010-43, o qual já teve o seu julgamento definitivo por esta 3ª Turma da CSRF no

acórdão nº 9303-004233. Portanto deve ser aplicado no presente processo, o que foi decidido naquele processo.

Portanto, acato a prejudicial alegada pelo contribuinte, e não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, nesta parte, pois a matéria já foi definitivamente julgada no âmbito do CARF.

Em relação à segunda matéria do recurso especial fazendário, relativa ao conceito de insumos, conheço do recurso, pois os acórdãos paradigmas apontados comprovam a divergência jurisprudencial.

[...]

Portanto, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido apenas parcialmente, com relação à matéria relativa ao conceito de insumos.

Mérito

No mérito, a controvérsia posta no recurso especial da Fazenda Nacional gravita em torno dos seguintes temas: *(i) à definição do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins e (ii) à comprovação para fins de isenção da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação.*

De outro lado, o apelo especial da Contribuinte insurge-se quanto à parte do acórdão que lhe foi desfavorável e manteve glosas referentes a despesas com "serviços indiretos" prestados à empresa, neles compreendidos os *"(a) serviços diretos classificados como insumo.*

Tendo em vista que há ponto de intersecção entre as matérias dos recursos especiais de ambas as partes, a análise far-se-á conjuntamente.

Adentra-se à análise do **conceito de insumos**, e, por conseguinte, do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes de:

- (1) Serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria de engenharia;
- (2) Serviços de operação e manutenção de aterro industrial;
- (3) Serviços de controle e consultoria ambiental;
- (4) Informações de indicadores econômicos, assessoria econômico-financeira e contábil;
- (5) Serviços de planos de saúde para funcionários;
- (6) Serviços de locação de andaimes, sanitários químicos e outros módulos;

- (7) Serviços topográficos;
- (8) Serviços de compras de bens de uso e consumo;
- (9) Fatores K e Y do contrato de administração de planta firmado com a Vale S/A.

De início, 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

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).

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 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)

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.

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 elastecidos.

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

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das

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

7. Recurso especial provido.

(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. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

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 questão 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.”

No caso dos autos, quanto à glosa de crédito de bens e serviços que teriam sido considerados insumos, o acórdão recorrido entendeu que **“somente as despesas referentes à contratação de serviços técnicos de engenharia de projetos ambientais e serviços de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental”** são possíveis de gerar créditos para as contribuições. Manteve, assim, as glosas sobre as despesas de serviços realizadas pela Fiscalização, quais sejam: as glosas sobre as despesas pagas à Vale S/A pelos serviços de operação de usina da Recorrida, bem como glosas nos fatores Y (v.g. matérias de estoque sobressalente e materiais de consumo) e K (v.g. telex e outras modalidades de comunicação, processamento de dados, treinamento de pessoal, etc.), constantes do contrato de administração de usina firmado com a Vale S/A.

Dessa forma, os insumos que estão sendo tratados no presente processo são os seguintes:

- (1) Serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria de engenharia;
- (2) Serviços de operação e manutenção de aterro industrial;
- (3) Serviços de controle e consultoria ambiental;
- (4) Informações de indicadores econômicos, assessoria econômico-financeira e contábil;
- (5) Serviços de planos de saúde para funcionários;

-
- (6) Serviços de locação de andaimes, sanitários químicos e outros módulos;
 - (7) Serviços topográficos;
 - (8) Serviços de compras de bens de uso e consumo;
 - (9) Fatores K e Y do contrato de administração de planta firmado com a Vale S/A.

Com relação aos insumos discutidos, a matéria também foi tratada no julgamento de recurso especial interposto no processo administrativo nº 15586.720025/2011-28, que resultou no Acórdão n.º 9303-008.129, de relatoria do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, julgado em 21/02/2019, que adoto como razões de decidir nos termos do art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99, *in verbis*:

[...]

O objeto do recurso especial do contribuinte são todas as glosas de créditos mantidas no acórdão recorrido. Da leitura do referido acórdão, destaco as seguintes glosas que foram por ele mantidas, de forma que, qualquer outra não citada abaixo, não será apreciada por não ter sido objeto de julgamento da instância a quo.

- 1) Serviços de topografia*
- 2) projetos gerenciamento e engenharia*
- 3) serviços de locação de sanitários portáteis hidráulicos*
- 4) disponibilização de informações especializadas e de indicadores econômicos e financeiros;*
- 5) serviços de consolidação, agenciamento e transporte internacional de cargas;*
- 6) serviços de gerenciamento e fiscalização de projetos de engenharia;*
- 7) serviços de auditoria/consultoria tributária;*
- 8) serviços de auditoria;*
- 9) Fator K - Despesas gerais incorridas pela CVRD; e*
- 10) Fator Y - Remuneração de capital de giro fornecido pela CVRD.*

Em relação aos itens de 1 a 8 as glosas foram mantidas pelo acórdão recorrido com base nos seguintes argumentos:

(...)

Os serviços de topografia; gerenciamento de projetos de engenharia; locação de sanitários portáteis hidráulicos; disponibilização de informações especializadas e de indicadores econômicos e financeiros; consolidação, agenciamento e transporte internacional de cargas; gerenciamento e fiscalização de projetos de engenharia; auditoria e consultoria tributária, contudo, por não haver comprovação de que estão diretamente vinculados a sua atividade produtiva, não geram direito a créditos.

Perceba-se que tais serviços, por se referirem a projetos de engenharia civil, ou dizerem respeito a áreas administrativas da recorrente, como o setor comercial ou tributário, não se caracterizam como serviços vinculados a sua atividade produtiva, de forma que mostra-se correta a glosa de tais créditos.

(...)

Não há reparos a serem feitos nas conclusões do acórdão recorrido. Constata-se ao contrário de que a decisão vai exatamente na linha por mim exposta, mais acima, quando delineei o conceito de insumos à luz da nova jurisprudência do STJ.

Melhor sorte não tem o contribuinte quanto às despesas incorridas com os fatores K e Y. Reiterando, esses fatores referem-se:

Fator K: despesas gerais incorridas pela Vale para administração da Nibrasco (treinamento de pessoal, processamento de dados, assistência jurídica etc);

Fator Y: remuneração do capital de giro provido pela Vale;

Frise-se que o tema de que ora nos ocupamos já foi objeto de exame por este Colegiado, nos autos do processo nº 15578.000308/2007-72, acórdão nº 9303-005.528, de 16 de agosto de 2017. Reproduzo excerto do voto condutor da decisão recorrida, da i. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, na parte em que trata dos gastos sub examine.

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, tem-se que foram glosados créditos das contribuições constituídos sobre serviços contratados CVRD–Companhia Vale do Rio Doce, serviços de apoio administrativo e serviços gerais, gastos com pessoal e gastos diversos, serviços de parada de usina, gastos não alocados, remuneração de capital de giro e participação nos resultados pagos a inativos da diretoria.

Em relação a esses custos e despesas,entendo que não devem ser considerados como essenciais à atividade/produção do sujeito passivo, eis que não vinculados com sua atividade – configurando-se como despesas/custos de atividade meio, não gerando o direito ao crédito, eis que não se refletem no conceito de insumos.

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

[...]

Processo nº 15586.720146/2011-70
Acórdão n.º **9303-008.479**

CSRF-T3
Fl. 1.214

Diante do exposto, deve ser conhecido parcialmente o recurso especial da Fazenda Nacional, tão somente com relação ao conceito de insumos e, na parte conhecida, nega-se provimento ao mesmo; e, conhecido integralmente o recurso especial da Contribuinte, no mérito, deve ser negado provimento.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello