



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

**Processo n°** 16366.000239/2008-36  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-005.641 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de setembro de 2017  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

**PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NA ASSEPSIA E HIGIENIZAÇÃO DOS TANQUES DE TRANSPORTE DE LEITE, SILOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS**

Os produtos químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite - caminhões, silos e equipamentos industriais são considerados essenciais à atividade/produção do sujeito passivo, eis ser obrigatória a referida assepsia para evitar a contaminação da matéria-prima e do produto acabado. O que, por conseguinte, há de se considerar a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição dos referidos produtos químicos, em respeito à prevalência do critério da essencialidade para fins de conceituação de insumo para a geração do direito ao referido crédito.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. PRODUTOS QUÍMICOS. RESÍDUOS INDUSTRIAIS. TRATAMENTO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

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 gastos com aquisições de produtos químicos utilizados no tratamento de resíduos industriais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para não considerar como insumo os produtos utilizados no tratamento dos resíduos

industriais, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconelo, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

*(Assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3802-001.473**, da 2ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para:

- Restabelecer a dedução da base de cálculo da Cofins dos valores das receitas obtidas nas vendas com suspensão de leite *in natura*;
- **Restabelecer a dedução dos créditos apurados sobre o valor das aquisições de produtos químicos utilizados na higienização dos equipamentos industriais e no tratamento dos resíduos industriais;**  
e
- Homologar as compensações até o limite do valor do crédito reconhecido.

O Colegiado, assim, consignou acórdão com a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

*RECEITA AUFERIDA POR COOPERATIVA QUE EXERCE, CUMULATIVAMENTE, AS ATIVIDADES DE TRANSPORTE, RESFRIAMENTO E VENDA A GRANEL DE LEITE IN NATURA. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA COFINS. VIGÊNCIA. VENDAS DO 4º TRIMESTRE DE 2005. EXCLUSÃO DA BASE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.*

*1. A suspensão da exigência da Cofins incidente sobre as receitas obtidas por cooperativa que exerce, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura entrou em vigor no dia 30 de dezembro de 2004, data da vigência da nova redação atribuída ao art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, pela Lei nº 11.051, de 2004.*

*2. As receitas auferidas no 3º trimestre de 2005 estão amparadas pelo referido benefício fiscal e não integram a base de cálculo da referida Contribuição.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM AQUISIÇÃO DE PRODUTO QUÍMICO UTILIZADO NA HIGIENIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E TRATAMENTOS DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.*

*No regime da não cumulatividade, os gastos da indústria de laticínios com a aquisição de produtos químicos, utilizados na higienização de equipamentos industriais e tratamento de resíduos industriais, destinados a atender exigência do Poder Público, são considerados insumos essenciais à manutenção do processo produtivo e, nessa condição, integram a base de cálculo dos créditos da Cofins.*

*Recurso Voluntário Provido. ”*

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, requerendo o conhecimento e o provimento do recurso, trazendo, entre outros, que:

- O Colegiado, apesar da condição prevista no art. 9º, §2º da Lei 10.925/2004 e por meio de uma interpretação extensiva, entendeu que deveriam ser deduzidas da base de cálculo da Cofins, as receitas decorrentes das vendas de leite *in natura* realizadas no 3º trimestre de 2005;

- O §2º do referido artigo claramente dispôs que a suspensão da incidência de Cofins ficaria condicionada à expedição de ato emanado da SRF;
- Somente em 04/04/2006 foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 636, tratando sobre o tema;
- Observa-se que ao permitir a dedução da Cofins em momento anterior à publicação do ato advindo da SRF, a 2ª Turma Especial terminou por afastar imotivadamente o art. 111 do CTN.

Em Despacho às fls. 397 a 402, os embargos de declaração foram rejeitados com os seguintes argumentos:

“[...]”

*Em suma, a controvérsia analisada e dirimida na decisão embargada foi apenas a questão concernente à eficácia e aplicabilidade da norma veiculada no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com a nova redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, ou seja, se se tratava de **norma de eficácia limitada ou plena e de aplicabilidade imediata ou diferida**.*

*Na assentada, por unanimidade, prevaleceu o entendimento do Relator de que se tratava de **norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata**, com base no argumento de que regulamentação da Instrução Normativa tivera natureza meramente procedimental, posto que a única inovação que introduzira em relação à norma regulamentada fora a necessidade de a pessoa jurídica adquirente dos produtos comprovar que adotava o regime de tributação pelo lucro real, circunstância que evidenciava “que a condição fixada na referida Instrução Normativa não era imprescindível, para que fosse utilizado o referido benefício fiscal já a partir de 30 de dezembro de 2004”.*

*Com o mesmo entendimento, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se sobre a matéria, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1160835/RS, da Relatoria do Ministro Herman Benjamin, cuja ementa segue reproduzida:*

*TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.*

[...]

*2. Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).*

*3. O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).*

*4. Também indica violação do art. 34, II, da Lei 11.051/2004. Sustenta que a suspensão da exigibilidade não poderia ter eficácia antes de 1º.4.2005, conforme previsto nesse dispositivo legal (argumento subsidiário).*

*5. O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.*

*6. A primeira Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal que regulou a matéria foi a IN SRF 636, publicada em 4.4.2006. Seu art. 5º previa o início de vigência retroativamente, a partir de 1º.8.2004, data prevista consoante o art. 17, III, da Lei 10.925/2004 como termo inicial do benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins.*

*7. A IN SRF 636/2006 não tem, por si só, o condão de infirmar o acórdão recorrido, pois, logicamente, o confronto dessas duas normas (IN SRF 636/2006 e Lei 11.051/2004) permite apenas reconhecer o benefício a partir de 30.12.2004 (data mais recente, entre o início de eficácia da IN*

*SRF 636/2006 1º.8.2004 e o da Lei 11.051/2004 30.12.2004), como decidiu o Tribunal a quo.*

*8. A Fazenda Nacional defende que a posterior IN SRF 660, publicada em 25 de julho de 2006, revogou a IN SRF 636/2006 (publicada em 4.4.2006, previa o início de eficácia retroativamente, a partir de 1º.8.2004) e acabou com a previsão de retroatividade do benefício.*

*Essa segunda IN determinou que o benefício teria eficácia somente a partir de 4.4.2006, quando publicada a primeira Instrução (argumento principal).*

*9. É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006). **Esse argumento não pode subsistir.***

*10. O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. **As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.***

*11. Ademais, **ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).***

*12. **A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).***

13. *De fato, o acolhimento do pleito da Fazenda significaria impedir o aproveitamento do benefício entre 30.12.2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004) e 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006), o que já havia sido reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal quando da publicação da IN SRF 636/2006 (art. 5º desse normativo).*

14. *Segundo a Fazenda Nacional, ainda que não se aceite 4.4.2006 como termo inicial para o benefício (data prevista na IN SRF 636/2006), impossível reconhece-lo antes de 1º.4.2005 (data prevista no citado art. 34, II, da Lei 11.051/2004 argumento subsidiário).*

15. *Há erro no argumento subsidiário da recorrente, pois a discussão recursal refere-se ao art. 9º da Lei 10.925/2004 (suspensão da incidência do PIS/Cofins) e não ao art. 9º da Lei 11.051/2004 (crédito presumido). Foi o benefício do crédito presumido que teve sua eficácia diferida para o primeiro dia do 4º mês subsequente ao da publicação (art. 34, II, da Lei 11.051/2004), mas isso não tem relação com o presente litígio.*

16. *A alteração do art. 9º da Lei 10.925/2004, ampliando o benefício fiscal de suspensão de incidência do PIS/Cofins em proveito da recorrida (objeto desta demanda), foi promovida pelo art. 29 da Lei 11.051/2004 (e não por seu art. 9º). Esse dispositivo legal (art. 29) passou a gerar efeitos a partir da publicação da Lei 11.051/2004, nos termos de seu art. 34, III, como decidiu o Tribunal de origem.*

17. *O art. 34, II, da Lei 11.051/2005, suscitado pela Fazenda, refere-se a matéria estranha ao debate recursal, de modo que carece de comando suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido.*

*Aplica-se, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF.*

18. *Recurso Especial não provido.*

*(REsp 1160835/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010) (grifos não originais).*

*Assim, da mesma forma que este Colegiado, também entendeu a 2ª Turma do STJ que a norma em questão era de **eficácia plena e aplicabilidade imediata**, haja vista que “as Instruções Normativas da*

*Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.”*

*Com base nessas considerações, como os presentes Embargos não atendem os pressupostos de cabimento estabelecidos no art. 65 do Anexo II do RICARF, PROponho a sua rejeição.*

*[...]”*

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma do acórdão recorrido para restabelecer a glosa efetivada em relação aos produtos químicos utilizados na higienização dos equipamentos e no tratamento dos resíduos industriais.

Traz, entre outros, que:

- Os produtos químicos utilizados na higienização de equipamentos e no tratamento dos resíduos industriais, embora não sejam bens do ativo permanente, não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, assim não se enquadram na condição de insumo, tampouco podem ser aproveitados como créditos da contribuição.
- A decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelos arts. 3º, II, da Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c o disposto na IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, em razão de uma interpretação equivocada, acabou por criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser restabelecida a decisão de primeira instância, a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se as glosas ali ratificadas.

Em Despacho às fls. 424 a 428, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrrazões ao recurso foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros que:

- Os materiais informados nas contas 7.0.0.00.09 e 7.1.0.00.09 – produtos químicos são utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite – caminhões, silos e equipamentos industriais conforme nota da inspeção federal (SIF);
- Os equipamentos operam com ciclos determinados sendo obrigatório a assepsia para evitar a contaminação da matéria-prima e do produto acabado;
- O setor de laticínio gera resíduos industriais que necessitam ser tratados na estação de tratamento, devido ao grande teor de partículas gordurosas a utilização de reagentes químicos é necessário para o efetivo tratamento dos resíduos, a água tratada é destinada ao Ribeirão Cambezinho de acordo com a legislação ambiental, são utilizados os seguintes insumos: soda cáustica, ácido peracético, ácido nítrico, ácido sulfúrico, peróxido de hidrogênio, polímero aniônico, policloreto de alumínio, nutrientes e aminoácidos;
- Por conseguinte, restam enquadrados no conceito de insumo, eis que a intenção da lei é favorecer a cadeia produtiva.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

Contrarrrazões devem ser consideradas, eis que tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

*"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-*

*prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."*

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

*[...]*

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao*

*concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”*

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

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

*[...]*

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.*

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:*

*[...]*

*§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”*

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]*

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

a. *Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*** (Incluído)

b. *Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.* (Incluído)

[...]"

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

*“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) *a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;***

b) *os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*
- [...]*”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ.*

*CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Precedentes.*

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

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

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

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, manifesto minha concordância com o entendimento expressado pelo nobre conselheiro José Fernandes do Nascimento – p que peço licença para transcrever parte:

*“[...]*

*No caso em apreço, a higienização dos equipamentos industriais e o tratamento dos resíduos decorrentes do processo de industrialização são exigências do próprio Poder Público que devem ser cumpridas pela Recorrente, sob pena de inviabilizado o processo produtivo. Em consequência, os gastos com a aquisição dos produtos químicos utilizados nessa atividade são considerados insumos, posto que são essenciais à manutenção do processo de fabricação.*

*No Acórdão nº 930301.740, ao analisar questão similar, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) manifestou o*

*mesmo entendimento, conforme explicitado na ementa a seguir transcrita:*

*COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.*

*Recurso Especial do Procurador Negado. (CSRF. 3ª Turma. Ac. 930301.740, de 9/11/2011, rel. Nanci Gama).*

*Com base no exposto, fica demonstrado que os gastos com a aquisição dos produtos químicos, utilizados na higienização de equipamentos industriais e no tratamentos dos resíduos industriais, enquadram-se no conceito de insumo estabelecido no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, portanto, deve ser computado na base de cálculo dos créditos da Cofins.”*

Ora, tal como exposto pelo sujeito passivo, os produtos químicos em questão são utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite – caminhões, silos e equipamentos industriais conforme nota da inspeção federal (SIF) e tais equipamentos operam com ciclos determinados, sendo, assim, obrigatório a assepsia para evitar a contaminação da matéria-prima e do produto acabado.

E, ademais, o setor de laticínio, considerando que gera resíduos industriais que necessitam ser tratados na estação de tratamento devido ao grande teor de partículas gordurosas, a utilização de reagentes químicos é necessário para o efetivo tratamento desses resíduos, eis que a água tratada é destinada ao Ribeirão Cambezinho.

Em vista de todo o exposto, entendo que todos os itens devem ser considerados essenciais ao processo produtivo/atividade do sujeito passivo – pois estão vinculados à sua atividade – que envolve o setor de laticínios.

Nesse sentido, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*  
Tatiana Midori Migiyama

### **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 os gastos incorridos com produtos químicos para o tratamento de resíduos industriais.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.833/2003. 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.

Importante explicar, que minha concordância com a relatora em relação à manutenção dos créditos relativos a higienização dos equipamentos industriais, deu-se porque

entendo que efetivamente são itens consumidos diretamente no processo produtivo do leite. Porém não concordo com as razões motivadas por ela para aceitação do crédito, no sentido que para tanto, basta conferir a sua essencialidade em relação às atividades produtivas da empresa. Como está claro no meu voto, esta tese extrapola os limites estabelecidos pela lei.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade da Cofins sobre as aquisições de produtos químicos utilizados no tratamento de resíduos industriais.

O acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de tal creditamento, afirmando que tais produtos integram o conceito de insumos utilizados na produção dos bens produzidos e vendidos pelo produtor/vendedor.

A Fazenda Nacional insurge-se contra esta possibilidade argumentando em apertada síntese pela falta de previsão legal para a concessão dos créditos nesta hipótese.

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

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento 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 este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontroverso que os produtos químicos adquiridos para o tratamento de resíduos industriais não constituem insumos dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte nem foram utilizados diretamente na produção dos bens produzidos/vendidos. Observe que a sua utilização somente realiza-se após a conclusão da fabricação ou produção do bem. Trata-se de insumo utilizado após o fim do processo industrial.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços estão vinculados às atividades 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 não é possível tal creditamento.

Assim, por se tratar de despesas com bens que não foram utilizados no processo de produção dos bens produzidos/vendidos, mas no tratamento de resíduos industriais, as glosas dos créditos da contribuição, efetuadas pela autoridade administrativa, devem ser mantidas.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal