



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.004408/2007-17  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.972 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2020  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
ECS DO BRASIL METALURGIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral (RE nº 606.107/RS), no sentido da não-incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental, para fatos geradores anteriores à produção de efeitos da Lei nº 11.945/2009, que expressamente previu a sua exclusão da base de cálculo.

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí os Equipamentos de Proteção Individual - EPI, exigidos por imposição legal, e os serviços de manutenção de *software* circunscritos ao processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito de EPI - Equipamento de Proteção Individual.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 246 a 259), e pelo contribuinte (fls. 293 a 317), contra o Acórdão n.º 3401-01.150, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 271 a 282), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural do imposto Estadual. Apenas a parcela correspondente ao ágio integrará a base de cálculo das duas Contribuições, caso o valor do crédito seja transferido por valor superior ao saldo escritural.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE *SOFTWARE* E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. CRÉDITO IMPOSSIBILITADO.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins, a manutenção de *software* e a aquisição de equipamentos de proteção individual não dão direito a créditos, por constituírem dispêndios não associados a determinado serviço ou bem produzido pela empresa.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 284 e 285), a PGFN defende que a cessão onerosa de créditos de ICMS constitui receita, portanto sujeita à incidência das contribuições não cumulativas, já que não há previsão legal para a sua exclusão da base de cálculo.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 364 a 377).

Ao seu Recurso Especial, em Exame (fls. 387 a 392) e Reexame (fls. 393 e 394) de Admissibilidade, foi dado seguimento parcial, somente quanto à discussão do conceito de insumo para fins de creditamento, no caso, relativa a “*despesas com manutenção de software necessário para operação das máquinas do processo produtivo, bem como do EPI, que, embora seja material para segurança do trabalhador, é um custo indispensável à atividade econômica da empresa, logo que obrigatório por força da legislação trabalhista e exigida pelo Ministério do Trabalho*”.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 396 a 410).

É o Relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-009.972 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 11080.004408/2007-17

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** dos Recursos Especiais, na parte admitida.

No **mérito**:

**1) Recurso Especial da Fazenda Nacional** (Cessão de Créditos do ICMS originados de operações de exportação).

A Lei n.º 11.945/2009 incluiu o inciso VI no § 3º do art. 1º da Lei n.º 10.833/2003, determinando que não integram a base de cálculo da contribuição as receitas decorrentes de transferências onerosas a outros contribuintes do ICMS de créditos desta natureza, mas, mesmo para períodos anteriores à sua eficácia (01/01/2009), o tema não é mais passível de discussão no CARF, haja vista que o Supremo Tribunal Federal já decidiu a questão posta, com repercussão geral.

O Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS, que trata da matéria, foi interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que considerou inconstitucional a inclusão, na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins não-cumulativas, dos valores dos créditos do ICMS provenientes de exportação que fossem cedidos onerosamente a terceiros.

Em julgamento realizado pelo pleno do STF, em 22/05/2013, sob a Relatoria da Ministra Rosa Weber, foi julgado o mérito, na seguinte decisão:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

(...)

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

(...)

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

O acórdão foi publicado em 25/11/2013 e o trânsito em julgado deu-se em 05/12/2013.

Por força regimental, a decisão deve ser reproduzida por este relator:

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Registre-se ainda, a título de observação, que, na forma da Lei nº 10.522/2002, art. 19, § 5º, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 12.844/2013, também estão vinculadas a este entendimento as Delegacias de Julgamento e as Unidades de Origem da RFB, com a manifestação da PGFN na Nota transcrita parcialmente a seguir, no que interessa a esta discussão:

NOTA /PGFN/CRJ/Nº 1.486/2013

(...)

2. Em razão de os referidos julgados terem repercussão na esfera administrativa e requerer atuação efetiva da RFB, e em observância do que foi definido na Nota PGFN/CRJ nº 1114/2012, que cumpre o disposto no Parecer PGFN/CDA nº 2025/2011, estas CRJ examina, infra, os itens referidos no parágrafo anterior, realizando a delimitação do tema ali tratado, nos seguintes termos:

(...)

98 – RE 606.107/RS

(...)

Resumo: não incide PIS e COFINS sobre a cessão a terceiros do crédito presumido do ICMS decorrente de exportação.

Data da inclusão:13/12/2013

DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: as verbas referentes à cessão a terceiro de crédito presumido do ICMS decorrente de exportação não constituem base para incidência do PIS e da COFINS.

## **2) Recurso Especial do Contribuinte (Conceito de Insumo).**

Como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, “cartesiano” –, à vista da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, cuja ementa transcrevo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Cabe-nos, então, à luz desta conceituação, passar à análise do caso concreto:

### **2.1) Equipamentos de Proteção Individual - EPI:**

O Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 já nos diz o tratamento a ser dado a esta categoria de bens ("explicitamente" contemplados na decisão do STJ):

#### **4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL**

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal".

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), ...

### **2.2) Serviços de Manutenção de *Software*:**

Consabido é que, cada vez mais, se utilizam de *softwares* nos processos produtivos – mas, da mesma forma, na área administrativa, não se podendo generalizar, portanto, o direito ao crédito. Novamente recorro ao Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, que deixa isto bastante claro logo no início da sua interpretação, como bem ao final, quando sintetiza as suas conclusões:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

É bem verdade que, conforme transcrito no Relatório, o contribuinte fala, no seu Recurso Especial, em “*despesas com manutenção de software necessário para operação das máquinas do processo produtivo*”, o que poderia ser visto já como uma delimitação da matéria a ser decidida, mas não encontrei nos autos elementos que me permitam estar seguro de que efetivamente foi feita esta segregação para fins de apuração dos valores a serem apropriados.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e por dar provimento parcial ao do contribuinte, para reconhecer o crédito de EPI - Equipamento de Proteção Individual.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas