MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10218.720371/2011-81**
ACÓRDÃO	3002-003.141 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PALMYRA DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE SILICIO METALICO E RECURSOS NATURAIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte.

CRÉDITO. INSUMOS DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com extração de quartzo, produção de carvão e reflorestamento são insumos para fins de creditamento previsto inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, pois são bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo da Recorrente, obedecendo ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS. FRETES SOBRE OPERAÇÕES DE VENDA. GLOSA. DIVERGÊNCIA DACON E CONTABILIDADE. GLOSA MANTIDA.

Correta a glosa de créditos calculados sobre fretes nas operações de venda diante da diferença verificada entre os valores indicados no DACON e os informados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal extraída dos dados contábeis e das notas apresentadas, uma vez que incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito pleiteado e, não desincumbindo deste ônus, não há como reconhecer o direito creditório.

CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DA SELIC. POSSIBILIDADE.

De acordo com entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática de recursos repetitivos (tema 1033 - RESP

DOCUMENTO VALIDADO

1.767.945/PR) deve ser reconhecido o direito à correção da Selic, nos termos do artigo 148 da Instrução Normativa RFB nº 2055/21 sobre créditos não ressarcido ou não compensado a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

DILIGÊNCIA - DESNECESSIDADE. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR Autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar diligência que entender necessária, e não acatando as que não tiver resultado útil e prático ao processo, especialmente quando requeridas sem fundamentos indícios pertinentes para sua realização

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) reverter as glosas relativas às despesas com extração de quarto de jazidas, contratação de serviços para produção de carvão, contratação de serviços de mão de obra em áreas florestais de posse da Recorrente e contratação de serviços de reflorestamento em terras de posse da Recorrente, com exceção da nota fiscal 000006 da empresa WASJ CARVOEJAMENTO LTDA 07.029.535/0001-34 que não foi apresentada à fiscalização. b) reconhecer o direito à correção da Selic nos termos do artigo 148 da Instrução Normativa RFB nº 2055 de 06 de dezembro de 2021 sobre créditos de COFINS não ressarcido ou não compensado a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido de ressarcimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.140, de 10 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10218.720373/2011-70, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto), Marcos Antônio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que reconheceu parcialmente Pedido de ressarcimento apresentado pelo Contribuinte relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto que em síntese:

> i) Manteve a glosa sobre extração de matéria prima, especificamente gastos com serviços de extração de minério, serviços de extração de madeira, serviços de replantio de árvores e serviços de carvoejamento de madeira, uma vez que nos termos do conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004 e reiterado na SD Cosit nº 07, de 2016 não são serviços que se aplicam diretamente na produção do silício metálico e da sílica fumê fabricados pela contribuinte.
>
> ii) Entendeu que consistem esses serviços em atividades relacionadas à extração/produção de matéria prima a ser utilizada na fabricação do produto final. São etapas anteriores ao processo de fabricação dos produtos vendidos pela empresa. A situação configurada é a de creditamento do "insumo do insumo", hipótese não autorizada pela legislação como explicado no item 24 da Solução de Divergência nº 07, de 2016.
>
> iii) Manteve a glosa de créditos sobre fretes nas vendas, uma vez que a glosa fiscal não teve origem em restrições legais ao creditamento, mas à divergência verificada em alguns períodos entre o valor constante nas planilhas apresentadas pela fiscalizada e o total indicado nos DACONs.
>
> iv) Sustentou que que as planilhas exibidas à autoridade, assinadas pelo supervisor de contabilidade da Recorrente, apontam valores de fretes nas operações de venda inferiores, em alguns períodos, aos indicados no DACON. Foram esses dados, apresentados pelo setor de contabilidade da empresa, os valores tomados pela auditoria para a apuração dos créditos. Se acaso as informações levadas aos demonstrativos elaborados com o fim específico de atender à intimação fiscal contivessem erros, caberia à própria interessada, produtora dos dados, opor documentos e comprovantes que atestassem o eventual equívoco na elaboração das mencionadas planilhas. Nenhuma prova, entretanto, acompanha a manifestação de inconformidade com o fim de desmentir os valores consignados nas planilhas.
>
> v) Indeferiu o pedido de atualização monetária dos créditos (Selic), por ausência de previsão legal.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral ressarcimento, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

> i) Preliminarmente, o direito à correção monetária (Selic) em face da resistência ilegítima na análise do crédito, o que somente foi sanado com a impetração de mandando de segurança.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

ii) No mérito sustenta que Quartzo ou Quartzito, Carvão Vegetal e Cavaco ou Material Lenhoso (lenha picada) são as principais matérias primas do processo produtivo. Assim, o desenvolvimento da atividade depende de serviços tomados pela empresa para a extração de minério, extração de madeira, replantio de árvores e carvoejamento de madeira.

iii) Em relação à glosa sobre fretes nas vendas, sustenta apenas que as bases utilizadas para apropriação dos créditos guardam plena correspondência com os gastos incorridos e juntou aos autos cópia dos seus documentos fiscais (DACON), para comprovar e justificar as bases utilizadas para o cálculo dos créditos.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso, requerendo genericamente pedido de diligência caso este Colegiado entenda pela necessidade de verificação das informações contábeis e fiscais.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.
>
> Inicialmente, imperioso registrar que muito embora a Recorrente tenha arguido o direito a correção monetária sobre os créditos como preliminar de mérito, não analisarei a questão sobre está perspectiva. Logo, tratarei dentro das questões de mérito.
>
> **Do conceito de insumos:**
>
> A controvérsia cinge às glosas de crédito da Contribuição para COFINS não-cumulativa que à época da análise dos créditos decorreu de interpretação jurídica restrita sobre o conceito de insumos amparada na Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04. De acordo com a autoridade fiscal e a DRJ, somente poderiam gerar créditos os insumos que sofressem alterações físicas ou químicas em razão de sua aplicação no processo produtivo diretamente relacionado ao produto destinado à venda. Ocorre que a aplicação dos conceitos restritos já se encontra superada, senão vejamos.
>
> O princípio da não cumulatividade está inserido no texto constitucional e no que se refere às contribuições sociais está disciplinado no artigo 195, § 12, *in verbis:*
>
> > 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

DOCUMENTO VALIDADO

> União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> (...)
>
> § 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Por sua vez, as Leis Federais nº 10.637/02 (PIS) e n° 10.833/03 (COFINS), disciplinaram os bens e/ou serviço aptos a gerar o direito ao crédito, sendo certo que a não cumulatividade, pressupõe a existência de um ciclo econômico formado por várias operações, cuja finalidade é evitar o efeito "cascata" da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo das operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação seguinte, desonerando o Contribuinte pela repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto e/ou serviço.

Assim, quando da aplicação da sistemática de não cumulatividade para a contribuição do PIS e da COFINS, foi adotado, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003, o método subtrativo indireto. Tal método consiste no fato de que a não cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), diferente do método do imposto sobre imposto que se compensa o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Nesta linha de pensamento, acerca da não cumulatividade e sua efetividade para a atividade empresarial, valiosos são os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins[1] , em sua obra, explanando, inclusive, o método de apuração do crédito em cada cadeia (método subtrativo indireto), veja-se:

> "... apresentaremos a ideia de que, dentre as diversas sistemáticas de não-cumulatividade (neutralidade tributária) desenvolvidos pela doutrina, inclusive internacional, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS foi adotado, expressamente (conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135), o Método Subtrativo Indireto. Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio de concessão de crédito Fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).
>
> No caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637 de 2003, e pela Lei 10.833 de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito Fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas. A transformação da

[1] *MARTINS, Ives Gandra da Silva.Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Ed. Quartier Latin, 2007.*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente conferir a Exposição de Motivos da medida provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno que com relação às exportações...”

Nesta perspectiva, se o Contribuinte adquiriu bens ou serviços que anteriormente tiveram a incidência do PIS e da COFINS, nasce neste ato de forma lógica o direito ao crédito, conforme disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que elencam as possibilidades de crédito fiscal, com base no insumo adquirido.

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento)
>
> I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)
>
> b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)
>
> 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 - (VETADO)
>
> 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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; 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 - 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)
>
> X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

Dentre as disposições acima colacionadas (idênticas para as mencionadas leis), a previsão contida no inciso II, do artigo 3º, que traz o direito de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda é a grande motivadora das inúmeras discussões e atuações no que tange aos créditos de PIS e COFINS. Isto porque, como a legislação não trouxe um conceito definido de insumos e os critérios aplicáveis, deixaram uma verdadeira abertura para aplicação de entendimentos diversos.

Assim, na tentativa de pacificar anos de discussões administrativas e judiciais o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 em sistemática de recursos repetitivos fixou o entendimento de que 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". Vejamos:

> 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 SEGUINTES 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.
>
> (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ressalte-se que no referido julgamento reconheceu-se a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, vejamos:

> (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.
>
> (RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779)

Assim, para a correta aplicação do conceito de insumo há que observar a aplicação do "teste de subtração" proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço.

> VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. 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. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC. 1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa. 2. Violação aos arts. 110 do CTN, 24 e 25 da Lei nº 11.898/09 e 11 da Lei Complementar nº 95/98. Ausência de prequestionamento. Incidência da Súmula nº 211 do STJ. 3. 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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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. **4. 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.** 5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença. Documento: 45634050 - VOTO VOGAL - Site certificado Página 1 de 26 Superior Tribunal de Justiça 6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, consoante o "teste de subtração". Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. 7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos Contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando com clareza a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Contudo, no caso específico, temos que as diretrizes do referido método deixaram de ser aplicadas na medida que é possível inferir pela leitura do relatório Fiscal e da decisão recorrida que, por terem sido exarados antes do julgamento do RESP 1.221.170/PR (acordão publicado em 24/04/2018 e transitado em julgado em 29/06/2023), referidas decisões não trataram do conceito contemporâneo de insumo.

Neste sentido, fato é que os posicionamentos tanto da autoridade fiscal quanto da DRJ na análise da manifestação de inconformidade da Recorrente, divergem do atual conceito de insumos que obrigatoriamente deve ser aplicado por este Colegiado, nos termos do 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

> Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.
>
> Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Assim, ultrapassada a questão sobre o conceito de insumos a ser aplicado ao caso, cabe agora verificar se de fato a Recorrente trouxe elementos e documentos hábeis a comprovar efetivamente o direito de crédito sobre os itens glosados. Passemos à análise.

Créditos sobre serviços utilizados na extração de matéria prima - extração de quartzo, produção de carvão e reflorestamento.

Na análise dos créditos pleiteados pela Recorrente a autoridade fiscal de origem realizou glosas relativas à gastos com serviços de extração de minério, serviços de extração de madeira, serviços de replantio de árvores e serviços de carvoejamento de madeira. As respectivas glosas foram motivadas pelos seguintes fundamentos:

> *i) A contratação de serviços para a produção de carvão não pode ser considerada um serviço utilizado como insumo no processo produtivo. A produção do carvão não constitui etapa necessária à atividade metalúrgica.*
>
> *ii) A contratação de serviços para a extração de quartzo de jazidas possuídas pela interessada não pode ser considerado como um serviço utilizado como insumo no processo produtivo. A lavra é atividade que não se confunde com a de Metalurgia, por mais que, futuramente, o material extraído venha a ser utilizado na fabricação da Sílica. Deste modo, glosamos a nota fiscal relacionada.*
>
> *iii) A contratação de serviços de reflorestamento em terras possuídas pela interessada não pode ser considerado como um serviço utilizado como insumo no*

DOCUMENTO VALIDADO

processo produtivo. O replantio de terras é atividade dissociada do processo Metalúrgico. Deste modo, glosamos a nota fiscal relacionada.

iv) *A contratação de serviços para a extração de matéria prima em terrenos possuídos pela interessada não pode ser considerado como um serviço utilizado como insumo no processo produtivo. A extração é atividade que não se confunde com a de Metalurgia, por mais que, futuramente, o material extraído venha a ser utilizado na fabricação da Sílica.*

Por sua vez, a DRJ ao analisar o direito creditório, se filiou ao conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/de 2004 e reiterado na SD Cosit nº 07, de 2016, concluindo que "os *serviços de extração mineral e de produção de carvão que foram alvo da glosa, de fato, não são serviços que se aplicam diretamente na produção do silício metálico e da sílica fumê fabricados pela contribuinte. Consistem esses serviços em atividades relacionadas à extração/produção de matéria prima a ser utilizada na fabricação do produto final. São etapas anteriores ao processo de fabricação dos produtos vendidos pela empresa. A situação configurada é a de creditamento do "insumo do insumo", hipótese não autorizada pela legislação como explicado no item 24 da Solução de Divergência nº 07, de 2016."*

Temos assim, que os fundamentos aplicados para glosa das referidas rubricas foram superados pela decisão do STJ amplamente apreciada neste voto, sendo certo que a essencialidade e indispensabilidade das despesas no processo produtivo da Recorrente esta devidamente comprovada através do laudo do seu processo produtivo apresentado à fiscalização.

Através do respectivo laudo é possível inferir que Recorrente tem como atividade a fabricação do silício metálico e sílica fumê produzidos em forno elétrico a partir de redução a partir das matérias primas quartzo ou quartzito (mineiro de silício), carvão vegetal (redutor) e cavaco de madeira (elemento permeabilizante da carga).

O laudo também traz uma descrição pormenorizada dos insumos, demonstrando que tanto quartzo quanto o carvão são insumos utilizados na produção do silício.

Neste sentido entendo que as despesas relativas à extração de quarto de jazidas, a contratação de serviços para produção de carvão, contratação de serviços de mão de obra em áreas florestais de posse da Recorrente e contratação de serviços de reflorestamento em terras de posse da Recorrente, configura-se insumos dos insumos e insere-se no contexto de verticalização econômica que centraliza toda a cadeia de produção.

Assim, ao contrário do que consignado no despacho decisório e na decisão recorrida, o conceito de insumos construído a partir da decisão proferida pelo STJ no RESP 1.221.170/PR permite a apropriação dos referidos créditos, o que foi,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

inclusive, objeto de esclarecimento no item 3 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, vejamos:

> "(...)
>
> 3. INSUMO DO INSUMO
>
> 45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).
>
> 46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.
>
> 47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.
>
> 48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).
>
> (...)"

Assim, entendo que a glosa sobre referidos itens deve ser revertida, com exceção da nota fiscal 000006 da empresa WASJ CARVOEJAMENTO LTDA 07.029.535/0001-34 que não foi apresentada à fiscalização.

Créditos sobre fretes na operação de venda.

Neste ponto, a fiscalização realizou a glosa parcial de créditos apurados sobre fretes na operação de vendas uma vez que na análise das notas ficais e planilhas apresentadas pela Recorrente, constatou-se que os valores efetivamente comprovados atingiram montante inferior ao total declarado em seus Dacons.

Sobre referida glosa a Recorrente se manifestou, tanto na manifestação de inconformidade quanto no presente recurso, no sentido de que juntou nos autos cópia dos documentos fiscais (DACON) para comprovar as bases utilizadas para o cálculo dos créditos e que as glosas foram amparadas nas planilhas elaboradas pela fiscalização de forma unilateral, amparada em presunção. Assim, entende

que deveria ter sido realizada diligência para preservar o contraditório e ampla defesa.

Ocorre que Recorrente em momento algum trouxe aos autos elementos e documentos capazes de contrapor e comprovar o direito sobre a diferença apontada pela fiscalização. A Recorrente não apontou, tampouco apresentou documentos aptos a subsidiar a integralidade direito creditório, se resumindo em argumentar a existência dos DACONS. Contudo, como se verifica nos autos, em momento algum foi questionado a inexistência dos referidos demonstrativos, o que se apontou e comprovou é que os valores ali declarados foram superiores aos valores apresentados em planilha assinada pela Contabilidade da empresa e as respectivas notas.

Desta forma, considerando que trata-se de situação fática em que a fiscalização não conseguiu apurar a certeza e a liquidez da integralidade créditos pleiteados no DACON e que decisão da Delegacia de Julgamento apreciou e validou acertadamente as conclusões fiscais, as glosas sobre os valores não comprovados devem ser mantidas, sendo certo que incube ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito pleiteado e, não desincumbindo deste ônus, não há como reconhecer o direito creditório.

Correção monetária dos créditos.

Por fim, insurge a Recorrente em suas razões recursais, com argumento de que teria direito à correção monetária (pela taxa Selic) tanto dos créditos já homologados, quanto aos que são objeto do presente recurso voluntário. Isto porque, como os créditos não foram analisados no prazo de 360 dias que prescreve o art. 24 da Lei nº 11.457/07 ficaria caracteriza a resistência ilegítima do Fisco. Cita precedentes do STJ para amparar suas alegações, bem como decisão judicial em mandado de segurança.

Neste interim, cumpre-nos pontuar que o STJ no julgamento do tema repetitivo 1003 – RESP 1.767.945/PR – firmou entendimento de que são devidos correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007), vejamos:

> "(...)
>
> O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).
>
> (...)

Em face da vinculação aos precedentes judiciais, a Instrução Normativa RFB nº 2055 de 06 de dezembro de 2021, regulamentou a aplicação da correção monetária nos seguintes termos:

DOCUMENTO VALIDADO

> **Art. 148**. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:
>
> I - a quantia for disponibilizada ao sujeito passivo; II - for entregue a declaração de compensação ou for efetivada a compensação na GFIP; ou III - for considerada efetuada a compensação de ofício, conforme a data definida nos incisos I e II do art. 96.
>
> (...)
>
> **Art. 151**. Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo:
>
> I - se a restituição for efetuada no mesmo mês da origem do direito creditório;
>
> II - no caso de compensação de ofício ou compensação declarada pelo sujeito passivo, se a data de valoração do crédito ocorrer no mesmo mês da origem do direito creditório;
>
> III - no ressarcimento ou na compensação de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, ressalvado o disposto no art. 152; e
>
> IV - na compensação do crédito de IRRF relativo a juros sobre capital próprio e de IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a cooperativas a que se referem o art. 81 e o caput do art. 82, respectivamente.
>
> **Art. 152. Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, aplica-se à parcela do crédito não ressarcida ou não compensada o acréscimo de que trata o caput do art. 148.**
>
> § 1º No cálculo dos juros de que trata o caput, será observado como termo inicial o 361º (trecentésimo sexagésimo primeiro) dia contado da data do protocolo do pedido de ressarcimento original.
>
> § 2º O termo final da valoração do crédito objeto de pedido de ressarcimento deverá ser:
>
> I - na hipótese de ressarcimento, quando a quantia for disponibilizada ao contribuinte;
>
> II - na hipótese de compensação declarada, quando houver a entrega da declaração de compensação original; e III - na hipótese de compensação de ofício, quando ela for considerada efetuada.

Assim, ante a previsão normativa e, considerando a vinculação deste Colegiado às decisões pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da dos recursos repetitivos nos termos do 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, já colacionado no presente voto, há que se conhecer o direito da Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

Neste sentido, deve ser reconhecido o direito à correção da Selic nos termos do artigo 148 da Instrução Normativa RFB nº 2055 de 06 de dezembro de 2021 sobre créditos de COFINS **não ressarcido ou não compensado** a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Pedido Subsidiário – conversão do julgamento em diligência.

Invocando o princípio da verdade material e formalismo moderado, insurge a Recorrente com pedido subsidiário de diligência caso este colegiado entende para insuficiência de lastro probatório.

Ocorre que, ao contrário do que sustenta a Recorrente o princípio da verdade material que, não tem a finalidade de suprir a inércia da parte quando esta não se desincumbe do ônus de comprovar o direito creditório pleiteado.

Como exposto Recorrente não traz comprovação inequívoca dos direitos aos créditos glosados pela fiscalização, sendo certo que o é entendimento pacificado neste Colegiado que caberia a esta o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária.

Pontua-se que mesmo em sede recursal – situação excepcional - a Recorrente não trouxe qualquer elemento hábil a comprovar a liquidez de seu direito creditório, se resumindo a solicitar realização de diligência, que não encontra amparo em qualquer indício que demonstrasse sua efetividade para convicção destes julgadores.

Autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar diligência que entender necessária, e não acatando as que não tiver resultado útil e prático ao processo, especialmente quando requeridas sem fundamentos indícios pertinentes para sua realização.

Diante do exposto, voto em parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

a) reverter as glosas relativas às despesas com extração de quarto de jazidas, contratação de serviços para produção de carvão, contratação de serviços de mão de obra em áreas florestais de posse da Recorrente e contratação de serviços de reflorestamento em terras de posse da Recorrente, com exceção da nota fiscal 000006 da empresa WASJ CARVOEJAMENTO LTDA 07.029.535/0001-34 que não foi apresentada à fiscalização.

b) reconhecer o direito à correção da Selic nos termos do artigo 148 da Instrução Normativa RFB nº 2055 de 06 de dezembro de 2021 sobre créditos de COFINS **não ressarcido ou não compensado** a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui

DOCUMENTO VALIDADO

adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) reverter as glosas relativas às despesas com extração de quarto de jazidas, contratação de serviços para produção de carvão, contratação de serviços de mão de obra em áreas florestais de posse da Recorrente e contratação de serviços de reflorestamento em terras de posse da Recorrente, com exceção da nota fiscal 000006 da empresa WASJ CARVOEJAMENTO LTDA 07.029.535/0001-34 que não foi apresentada à fiscalização. b) reconhecer o direito à correção da Selic nos termos do artigo 148 da Instrução Normativa RFB nº 2055 de 06 de dezembro de 2021 sobre créditos de COFINS não ressarcido ou não compensado a partir do 361º dia da data do protocolo do pedido de ressarcimento. Não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto, inclusive quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Assinado Digitalmente

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO