



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10218.720566/2017-16
ACÓRDÃO	3101-004.775 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SIDEPAR - SIDERÚRGICA DO PARA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CREDITAMENTO.

Existindo previsão contratual que atribui à siderúrgica a responsabilidade de arcar com os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos contratados para a prestação de serviços de transportes inseridos no seu processo produtivo, ainda que os veículos sejam por ela arrendados, em contrato cuja validade não foi questionada pela Fiscalização, há que se reverter a glosa sobre os créditos correspondentes e reconhecer a condição de insumos.

ANÁLISES QUÍMICAS. TESTES DE QUALIDADE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Uma vez admitida pela própria Administração Tributária a possibilidade de considerar insumos, para fins de creditamento, os testes de qualidade ocorridos após encerrada a fase de industrialização, não se observa novo marco temporal estabelecido na lei para reconhecer a condição de insumo, bastando que o teste seja funcionalmente voltado à verificação da qualidade do bem que foi produzido.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes e com testes de qualidade. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.772, de 15 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10218.720562/2017-38, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica qualificada à epígrafe em face de acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório anteriormente proferido.

Apresentada manifestação de inconformidade contra o referido deferimento parcial do pedido formulado, foram identificadas circunstâncias motivadoras da realização de uma diligência, demandada mediante a Resolução juntada aos autos.

O Julgador de piso esclarece que, dentre outras providências, foi demandado que fossem:

(i) esclarecidas as divergências suscitadas na manifestação de inconformidade, (ii) analisadas as aquisições relacionadas na planilha III que integra o despacho decisório (notas fiscais alegadamente relativas a carvão vegetal) e (iii) refeita a apuração da existência do direito creditório pleiteado pela contribuinte, tomando-se em conta o conceito de insumo veiculado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, e pela IN RFB nº 1911/2019.

A análise das informações e documentos coligidos mereceu, do Julgador de piso, o acórdão ora contestado, cujas conclusões foram assim sintetizadas:

ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

COFINS/PIS-PASEP NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. REQUISITOS NORMATIVOS.

O ressarcimento de valores decorrentes da não-cumulatividade da COFINS vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária.

COFINS/PIS-PASEP NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.

Cientificada do acórdão, a Recorrente interpôs recurso voluntário em peça que apresenta a seguinte conformação tópica:

I. DOS FATOS

II – CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA

III – DO DIREITO AO CRÉDITO DE INSUMOS DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS

III.I – DO CONCEITO DE INSUMOS

III.II – NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

III.III – INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE “INSUMOS” E “PRODUÇÃO” À LUZ DA ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRINUIENTE

III.IV – INSUMO: AÇEPÇÃO E TERMINOLOGIA

IV – BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

IV.I – DO DIREITO AO CRÉDITO – COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

V – DO DIREITO AO CRÉDITO – SERVIÇOS DE ANÁLISE QUÍMICAS

VI – PEDIDO

Mediante solicitação de juntada, a Recorrente trouxe aos autos peças que demonstram ter impetrado mandado de segurança pleiteando o reconhecimento do direito ao *“julgamento imediato de seus recursos voluntários protocolados nos processos administrativos nº 10218.720562/2017-38, 10218.720566/2017-16, 10218.720567/2017-61, 10218.720568/2017-13, 10218.720569/2017-50, 10218.720153/2017-31 e 10218.720152/2017-97, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, tendo em vista o decurso do prazo de 360 dias estipulado pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007”*.

Nas peças colacionadas consta decisão liminar deferindo parcialmente o pedido formulado nos seguintes termos:

Ante o exposto, presentes os requisitos do art. 300 do CPC e do art. 7º, III, da Lei 12.016/2009, DEFIRO PARCIALMENTE a tutela de urgência para:

Determinar às autoridades impetradas que procedam à distribuição e julgamento dos recursos voluntários protocolados nos processos administrativos nºs 10218.720562/2017-38, 10218.720566/2017-16, 10218.720567/2017-61, 10218.720568/2017-13, 10218.720569/2017-50, 10218.720153/2017-31 e 10218.720152/2017-97 no prazo de 90 (noventa) dias;

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 deve ser conhecido, pois preenche os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972, o Processo Administrativo Fiscal.

Preliminar de nulidade

A Recorrente formula pedido de que seja declarada a “nulidade do r. despacho decisório/r. acórdão, que julgou glosou o direito creditório pleiteado sem a devida fiscalização da empresa”, com a conseqüente “baixa do processo administrativo para a instância a quo, para a devida fiscalização e análise de toda a documentação a ser fornecida pela Recorrente, levando-se em consideração a atividade exercida e o processo de industrialização da Recorrente”.

Não se identifica, entretanto, tópico recursal no qual a Recorrente apresenta os fundamentos para a declaração de nulidade pleiteada.

No trecho do pedido formulado, observa-se que a justificativa apresentada de maneira sucinta sugere que a análise do direito creditório pleiteado teria se dado sem a devida verificação da existência do direito creditório.

Diferentemente do que alega a Recorrente, observa-se nos autos que houve um procedimento fiscal realizado, com intimações que lhe foram dirigidas e com a oportunidade de apresentação da documentação considerada necessária pela Autoridade Fiscal.

Acrescente-se que o tema foi objeto de adequada e suficiente análise realizada pelo Julgador de piso, nos seguintes termos:

Em primeiro plano, tem-se que o ato administrativo resistido indicou os fundamentos normativos e fáticos que lhe servem de motivação. Ademais, os documentos que integram o ato administrativo e os que lhe servem de fundamento são todos de conhecimento do sujeito passivo e se encontravam ao seu pleno acesso. Constatou-se de plano, pois, que nenhum motivo ou fato foi sonegado ao contribuinte que, para elaboração de sua defesa, dispunha da totalidade das informações necessárias e suficientes a contraditar o ato administrativo.

Ressalte-se, quanto à delimitação legal das invalidades do ato administrativo, também prescritas no âmbito do Decreto nº 70.235, de 1972, o disposto no art. 59 do referido diploma:

[...]

Resulta do texto normativo que delimita o tema que, em regra, nenhuma nulidade ocorre se não há prejuízo para a defesa do sujeito passivo. E, no caso concreto, a própria manifestação de inconformidade apresentada pela interessada demonstra a perfeita cognição, fática e jurídica, dos motivos determinantes do ato resistido.

Afasta-se, portanto, a nulidade suscitada.

Delimitação da lide

Cumprido, de início, delimitar com precisão o âmbito da lide devolvida a esta instância.

A decisão recorrida manteve glosas referentes a cinco grupos de dispêndios, a saber: bens utilizados como insumos (combustíveis e peças automotivas), serviços utilizados como insumos (manutenção e reparos em veículos da frota própria e arrendada), armazenagem e frete nas operações de vendas e encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Não obstante tenha feito uma referência inicial abrangente em relação a esses dispêndios, a peça recursal, ao passar à exposição das razões de inconformismo, individualiza expressamente apenas a insurgência contra a manutenção das glosas de “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, destacando em relação aos primeiros trecho do acórdão objurgado que trata da justificativa para manutenção das glosas relativas a combustíveis e lubrificantes e, em relação aos seguintes, trecho que trata da manutenção das glosas relativas a serviços de análises químicas.

Veja-se o trecho:

...insurge-se a Recorrente contra a manutenção da glosa nos termos abaixo expostos:

“– Bens utilizados como insumos

Não podem ser restabelecidas, ainda, as glosas que alcançaram gasolina, óleo diesel, e graxa lubrificante, v.g., posto que não restou demonstrado o uso exclusivo desses itens em atividades aptas à geração de créditos. Elucide-se, em relação a itens empregados concomitantemente tanto em atividades aptas à geração de créditos quanto em atividades para as quais não há direito a créditos, que deverá ser feito um rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado na contabilidade do contribuinte, capaz de atribuir o respectivo crédito proporcionalmente às atividades de produção de bens e de prestação de serviços, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. Tratando-se de bem passível de uso em múltiplas atividades da pessoa jurídica, inclusive naquelas que não se encontram aptas ao aproveitamento de créditos, a ausência de critérios racionais de rateio e de incontestável demonstração nos respectivos lançamentos contábeis, obsta que seja acolhida a pretensão creditória, a qual deixa de exibir os necessários atributos de liquidez e certeza.

(...)

- Serviços Utilizados Como Insumos

(...)

Serviços de análises químicas em navio, realizadas, portanto, após a finalização do processo de produção, também não são considerados insumos, incidindo nas vedações constantes do art. 176, § 1º, II, e § 2º, X, da IN RFB nº 2121/2022, notadamente ante a ausência de comprovação de que sua utilização (análise química) fora decorrente de imposição legal, hipótese em que o referido item poderia ser admitido como insumo.”

Destaca em seguida que, no que se refere às glosas realizadas, *“estas não merecem prosperar, tendo em vista toda documentação apresentada pela Recorrente que indiscutivelmente comprovam seu direito creditório”*.

Nesse mesmo sentido, dedicam-se tópicos para contestação das conclusões do acórdão sob ataque especificamente para os dois dispêndios geradores de créditos acima mencionados, conforme se pode aferir da transcrição supra da estrutura tópica do recurso voluntário.

A essas rubricas foi direcionada, em seguida, longa fundamentação sobre o processo produtivo, a imprescindibilidade logística de obtenção e movimentação das matérias-primas e a aplicação do conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade e relevância.

Nessa senda, sem embargo da insurgência genérica deduzida no sentido de que *“irresignada, a Recorrente apresenta seu recurso voluntário para que seja homologado integralmente o crédito de PIS e Cofins não-cumulativos”*,

a adequada delimitação da lide recursal exige impugnação direta dos fundamentos da decisão recorrida, não bastando o simples pedido global de reforma. Como leciona Daniel Amorim Assumpção Neves¹:

Em decorrência do *princípio da dialeticidade*, todo o recurso deverá ser devidamente fundamentado, expondo o recorrente os motivos pelos quais ataca a decisão impugnada e justificando seu pedido de anulação, reforma, esclarecimento ou integração. Trata-se, na realidade, da causa de pedir recursal. A amplitude das matérias dessa fundamentação divide os recursos entre aqueles que têm fundamentação vinculada e os que têm fundamentação livre.

Nessa mesma linha, a doutrina identifica a dialeticidade recursal justamente na necessidade de enfrentamento específico do decidido, sendo expressiva, a esse propósito, a formulação de Cassio Scarpinella Bueno, no sentido de que “*impugnar especificadamente os fundamentos da decisão equivale ao atendimento do princípio da dialeticidade*”². Assim, não se têm por devolvidas à instância revisora as matérias apenas referidas de forma genérica ou incidental, desacompanhadas de argumentação própria apta a infirmar os fundamentos adotados no pronunciamento recorrido.

Seguindo, portanto, o recorte acima destacado, a lide estabelecida refere-se ao creditamento da Cofins sobre dispêndios cujo direito encontra-se condicionado à sua classificação como insumo do processo produtivo da Recorrente na condição de combustíveis e lubrificantes, e análises técnicas de qualidade.

Do conceito de insumo

A Recorrente sustenta que, no regime não cumulativo, o conceito de insumo deve ser interpretado pelos critérios de essencialidade/relevância, estabelecidos pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, e que a decisão recorrida teria restringido indevidamente esse conceito, limitando ilegalmente a tomada de créditos.

Vale ponderar que o Julgador de piso esclareceu no bojo do voto vencedor que o conceito de insumo seguiria exatamente os mesmos critérios mencionados pela Recorrente, o que faz com que o conflito estabelecido, nesse aspecto, seja interpretativo quanto aos contornos da referida

¹ Neves, Daniel Amorim Assumpção – Manual de direito processual civil – 4. ed. ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2012.

² SCARPINELLA BUENO, Cassio. Curso sistematizado de direito processual civil, vol. 1: teoria geral do direito processual civil – parte geral do código de processo civil. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019

decisão que moldou a exegese dos dispositivos legais que tratam da matéria.

A esse respeito, cumpre reforçar que serão utilizados neste voto os contornos do julgamento do REsp 1.221.170/PR, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão publicado em 24/04/2018, cujos efeitos vinculam este Colegiado.

Segundo estabelecido pela Primeira Seção do referido Tribunal Superior, 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.

A tese acordada na decisão judicial em comento pode ser devidamente ilustrada no seguinte trecho do voto da Ministra Regina Helena Costa:

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”.

A análise dos dispêndios que a Recorrente pretende sejam reconhecidos como insumos geradores de créditos será realizada a partir da ordem por ela apresentada em seu recurso voluntário.

Combustíveis e Lubrificantes

A justificativa para a glosa de combustíveis e lubrificantes apresentada pela Fiscalização tem os seguintes contornos argumentativos, expressos no despacho decisório proferido em atendimento à diligência demandada pela Delegacia de Julgamento:

34. Mantivemos as glosas sobre aquisições de combustíveis (diesel e gasolina) óleos e graxas aplicadas, consumidas ou utilizadas em caminhões em razão de haver no DESPACHO DECISÓRIO SARAC Nº 114/2018 créditos relacionados custos de transporte de minério de ferro efetuado pela Transportadora Floresta do Araguaia e ainda pela existência do parágrafo primeiro da cláusula segunda do contrato de serviço firmado entre a contratante (Sidepar) e a contratada (Transportadora Floresta do Araguaia), a qual especifica despesas por conta da contratada. Reproduzimos abaixo tal cláusula.

“CLÁUSULA SEGUNDA – DO VALOR DO FRETE E DO REAJUSTE

O valor do frete será ajustado pelas partes de acordo com a demandado

Parágrafo Primeiro

No preço combinado estão inclusas todas as despesas tais como ajudantes, pedágio, etc. ficando a CONTRATANTE isenta de quaisquer outras despesas tais como encargos trabalhistas, manutenção de veículos, etc.”

Observando o acórdão objurgado, no que se refere aos “Bens utilizados como insumos”, constata-se que o Julgador de piso inicia admitindo o creditamento regular relativo aos dispêndios com “AREIA, BARRO, BRITA CALCARIA, CARVÃO VEGETAL M³, MINÉRIO DE FERRO NÃO AGLOMERADO - GRANULADO MÉDIO, MINÉRIO DE FERRO NÃO AGLOMERADO - SINTER FEED, MOINHA DE CARVAO VEGETAL(SUCATA), PÓ DE CALCÁRIO e SEIXO”.

Conforme acima descrito, não foram reconhecidos créditos relacionados a dispêndios com combustíveis e lubrificantes e a justificativa utilizada foi a existência de contrato no qual os custos de transporte de minério de ferro já estavam atribuídos a uma empresa contratada para esse fim.

A Recorrente contesta o acórdão por entender que foi mantida glosa na apuração de *“créditos de custos essenciais e aplicadas(sic) diretamente no processo produtivo, que é justamente o combustível e lubrificantes”*. Pondera que é empresa siderúrgica e industrializa ferro-gusa, sendo o minério de ferro, o carvão e o calcário suas principais matérias-primas, com seu parque industrial localizado no município de Marabá – PA, distante dos locais de onde provêm as matérias-primas.

Afirma que a primeira etapa do seu processo produtivo se inicia com a obtenção da matéria prima e que, *“(D)evido à dificuldade em se contratar fretes na região, devido ao peso das matérias-primas, o desgaste de veículos e a precariedade das estradas da região...”*, *“realizou contrato de arrendamento com a Transportadora Floresta do Araguaia Ltda., na qual a Recorrente (arrendante) ficaria responsável pela organização dos fretes a medida de suas necessidades”*.

Alega que todo o combustível e lubrificante era utilizado na frota de caminhões arrendados que participavam intrinsecamente do processo produtivo, sendo eles: 04 caminhões brucks, 5 máquinas carregadeiras e 2 máquinas escavadeiras, além de 04 caminhões de transporte do ferro gusa para o terminal ferroviário da VLI, para escoamento do produto para exportação.

Assevera que a conceituação de “insumos”, para a contribuição em pauta 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, porque demasiadamente elasticados.

Invoca novamente os conceitos de essencialidade e relevância e a jurisprudência deste CARF, com a qual entende demonstrar a legitimidade do seu direito, no sentido de que é de fundamental importância conhecer as características da atividade e apontar entre os insumos adquiridos quais são essenciais ao negócio.

Acrescenta que o combustível empregado na frota arrendada pela empresa é insumo empregado no processo produtivo, que se inicia no transporte das matérias-primas localizadas em municípios diversos, tal como a mina Big Mac (Mineração Floresta do Araguaia), localizada no município de Floresta do Araguaia – PA (dentre outros municípios) até a Usina de Ferro-Gusa, localizada do município de Marabá-PA, parque industrial da empresa.

Compreende que, sendo contratualmente responsável pelo *“abastecimento dos veículos com combustível, óleo, lubrificação, de modo a que possam estes apresentar sempre as melhores condições de funcionamento”*, tais dispêndios relacionados à frota de caminhões arrendada configuram insumos aplicados no processo produtivo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Afirma que o acórdão proferido pela 2ª Turma/DRJ 02 vai em sentido diametralmente oposto, menosprezando o direito legítimo a que tem a Recorrente em apurar créditos decorrentes da aquisição de combustíveis e lubrificantes para abastecimento da frota de caminhões que transportavam as matérias-primas para o parque fabril, movimentando insumos e o bem industrializado acabado.

Observa-se que o Julgador de primeiro grau reforça a perspectiva apresentada pela Autoridade Fiscal no sentido de manutenção das glosas relativas a *“combustíveis (diesel e gasolina), óleos e graxas aplicadas, consumidas ou utilizadas em caminhões objeto de arrendamento”*, nos seguintes termos:

Note-se que a decisão recorrida já havia reconhecido créditos em relação a *“notas fiscais de despesas de frete de minério de ferro da empresa TRANSPORTADORA FLORESTA DO ARAGUAIA (que) compuseram o custo do minério de ferro para fins de apuração de estoque, sendo reconhecidos como geradores de créditos na sistemática da não cumulatividade”* (fl. 550). Ocorre que o preço do frete contratado entre a contribuinte e a referida pessoa jurídica (Transportadora Floresta do Araguaia) já incluía todas as despesas inerentes ao frete, conforme Cláusula Terceira do respectivo Contrato, inexistindo, pois, quaisquer outras despesas a serem apropriadas em relação à utilização dos respectivos caminhões (que prestaram os “fretes”). Com efeito, consta do referido Contrato: *“são responsabilidades e obrigações da ARRENDANTE (...) **Todas as despesas de licenciamento do veículo arrendado e respectivas renovações, inclusive taxas e impostos. O abastecimento dos veículos com combustível, óleo, lubrificação (...).** Realizar todos os serviços de conserto ou reparos que venha o veículo a necessitar, estando inclusas as despesas com o fornecimento de peças de reposição e troca de pneus. (...) Realizar as revisões do veículo nas épocas e nas condições prescritas no Livreto de Garantia”* (fl. 667). **Logo, não podem ser reconhecidos créditos em relação a despesas dispendidas em caminhões objeto de arrendamento, posto que estas constituíam obrigação da Arrendante** e já se encontravam incluídas no preço do respectivo contrato. [Destaque nosso]

O acórdão parte, portanto, da premissa de que o preço do frete contratado com a Transportadora Floresta do Araguaia já incluía todas as despesas inerentes ao frete e, por isso, conclui que inexistiriam “quaisquer outras despesas a serem apropriadas” em relação à utilização dos caminhões. Na mesma linha, afirma que, por constituírem obrigação da Arrendante, as despesas com combustíveis e lubrificantes já se encontravam incluídas no preço do respectivo contrato, razão pela qual não poderiam gerar créditos autônomos.

O problema está em que essa conclusão não decorre logicamente, ao menos não de modo imediato, da premissa adotada. Se a cláusula contratual estabelece que tais dispêndios eram de responsabilidade da própria Recorrente (Arrendante), isso tende a indicar, em princípio, justamente o contrário do que concluiu o acórdão: que havia custos próprios da arrendante, suportados por ela para viabilizar a operação da frota. Afirmar, ao mesmo tempo, que tais despesas eram obrigação da Recorrente e que já estavam absorvidas no preço do frete ou no preço do contrato, sem demonstrar concretamente como se dava essa absorção econômica, importa em um salto lógico não suficientemente explicitado.

Em outros termos, o acórdão apresenta conclusões nos seguintes sentidos: admite a existência de dispêndios próprios da Recorrente com a frota; porém afirma que o serviço de frete já remuneraria integralmente esses mesmos custos.

Ocorre que, para que essa segunda proposição seja válida e, assim, capaz de afastar o direito ao crédito, seria necessário demonstrar, de forma clara, que os gastos cuja apropriação se pretendeu não correspondiam a aquisições autônomas da própria contribuinte, mas sim a custos já refletidos no preço pago pelo serviço contratado, caracterizando duplicidade. Essa demonstração, porém, não se extrai automaticamente da mera transcrição da cláusula contratual.

A fragilidade do raciocínio fica ainda mais evidente porque a própria Recorrente sustentou, de modo expresso, que os gastos eram efetivamente seus, afirmando que a cláusula contratual lhe atribuía o abastecimento e os lubrificantes, e que por isso realizava diretamente tais aquisições e contratações. Ou seja, a tese de defesa não era a de creditamento sobre custo de terceiro, mas a de creditamento sobre dispêndios próprios, reputados essenciais à logística de obtenção e movimentação das matérias-primas. Não caberia ao julgador presumir que o custo já estaria englobado no preço contratual.

Há, portanto, uma insuficiência de fundamentação no ponto. O fundamento adotado até poderia conduzir à manutenção da glosa, mas somente se viesse acompanhado da demonstração de que os dispêndios invocados pela Recorrente já estavam, de fato, incorporados ao preço do frete ou do contrato de prestação de serviços, de modo a tornar inviável sua apropriação destacada, por duplicidade.

Nessa moldura, há que se considerar ainda a seguinte circunstância destacada pela Recorrente em sua peça recursal:

87. Ainda que se queira argumentar, no sentido de que a Recorrente tem contrato de arrendamento que a isenta dos custos decorrentes do frete do ferro gusa para seu escoamento ferroviário, **este não é o caso aplicável aos combustíveis e lubrificantes, pois, não há previsão contratual isentando a empresa dos custos em relação ao abastecimento dos veículos, o que importa no reconhecimento do direito creditório decorrente da aquisição de combustíveis e lubrificantes**, tanto para seu emprego no pátio, quando utilizado nos caminhões brucks, máquinas carregadeiras e escavadeiras, como no transporte da carga para o terminal ferroviário da VLI.

A esse respeito, há que se observar que, **diferentemente dos gastos com manutenção**, em relação aos quais a Autoridade Fiscal demonstrou correrem por conta da Contratada (Transportadora Floresta do Araguaia), conforme consta expressamente na Cláusula Segunda do Contrato Particular de Prestação de Serviço firmado com a Recorrente, não se identificou disposição semelhante em relação aos combustíveis e lubrificantes.

Registre-se que, em momento algum, a validade do referido contrato ou do Contrato de Arrendamento dos veículos restou questionada pela Autoridade Fiscal ou pelo Julgador de piso.

Superada essa circunstância, cabe ainda analisar as considerações apresentadas pelo Colegiado de primeira instância no seguinte sentido:

Não podem ser restabelecidas, ainda, as glosas que alcançaram gasolina, óleo diesel, e graxa lubrificante, v.g., **posto que não restou demonstrado o uso exclusivo desses itens em atividades aptas à geração de créditos**. Elucide-se, em relação a itens empregados concomitantemente tanto em atividades aptas à geração de créditos quanto em atividades para as quais não há direito a créditos, que deverá ser feito um rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado na contabilidade do contribuinte, capaz de atribuir o respectivo crédito proporcionalmente às atividades de produção de bens e de prestação de serviços, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. Tratando-se de bem passível de uso em múltiplas atividades da pessoa jurídica, inclusive naquelas que não se encontram aptas ao aproveitamento de créditos, a ausência de critérios racionais de rateio e de inquestionável demonstração nos respectivos lançamentos contábeis, obsta que seja acolhida a pretensão creditória, a qual deixa de exibir os necessários atributos de liquidez e certeza.

A Recorrente contesta a legitimidade da conclusão do Julgador de piso, alegando que não há que se falar em individualização dos percentuais utilizados em operações de “transporte de matérias-primas para o parque fabril”, “movimentação de insumos” e “transporte bem industrializado

acabado” pelo fato de que, ambas as hipóteses estão abarcadas pela legislação ordinária que regem a matéria, pois o transporte do bem-acabado era única e exclusivamente para venda (art. 3º, Inciso IX e art. 15º, da Lei 10.833/2004), como consta na descrição do processo produtivo no Item II, linha 20, citando jurisprudência deste Conselho.

Um primeiro aspecto a ponderar é que não se identifica, nos despachos decisórios proferidos tanto na primeira análise quanto na revisão realizada na diligência, que a Autoridade Fiscal tenha utilizado essa motivação para a glosa.

Compreendo, assim, que houve inovação empreendida pelo Julgador de piso ao acrescentar motivação não trazida pela Fiscalização, ingressando em discussão probatória fina sobre a extensão quantitativa do direito, sem que essa controvérsia tenha sido adequadamente instaurada na fase fiscal.

Essa circunstância ganha relevância quando se constata que mesmo o Julgador de primeiro grau não apresenta em quais outras áreas de atividade da Recorrente os combustíveis e lubrificantes adquiridos poderiam estar sendo utilizados.

Na mão contrária, o item 34 (supratranscrito) do despacho decisório proferido em atendimento à diligência demandada pela Delegacia de Julgamento, informa que os valores glosados se referem a dispêndios com *“combustíveis (diesel e gasolina) óleos e graxas aplicadas, consumidas ou utilizadas em caminhões”* e os associa ao transporte de minério de ferro, sem especificação de limitações relacionadas ao processo produtivo da Recorrente.

Não se observa nos despachos decisórios, outrossim, qualquer referência, por exemplo, a valores relativos aos referidos dispêndios que tenham sido utilizados em atividades administrativas ou circunstância outra que implicasse vedação ao creditamento.

Nessa senda, o direito ao creditamento sobre os dispêndios na aquisição de combustíveis e lubrificantes deve ser reconhecido.

Por todo o exposto, compreendo que as glosas relativas a combustíveis e lubrificantes não se sustenta, devendo ser revertida.

Serviços de Análises Químicas

No que se refere aos serviços de análises químicas, observa-se que a Autoridade Fiscal se manifestou, na diligência realizada, pela manutenção

da glosa do valor correspondente da base de cálculo dos créditos sob os seguintes argumentos:

53. Mantivemos a glosa sobre a nota fiscal nº 92 emitida pela empresa SGS DO BRASIL LTDA, em razão de serviços de análises químicas em navio Golden Lyderhorn, pós-venda, o qual a legislação não alcança a tomada de crédito.

O Julgador de piso, por sua vez, manteve a referida glosa sob as seguintes justificativas:

Serviços de análises químicas em navio, realizadas, portanto, **após a finalização do processo de produção**, também não são considerados insumos, incidindo nas vedações constantes do art. 176, § 1º, II, e § 2º, X, da IN RFB nº 2121/2022, **notadamente ante a ausência de comprovação de que sua utilização (análise química) fora decorrente de imposição legal**, hipótese em que o referido item poderia ser admitido como insumo.[Destaques nossos]

A Recorrente, por sua vez, apresenta as seguintes alegações:

Durante o processo de produção do ferro gusa, diariamente, são coletadas amostras do produto que está sendo produzido para se fazer as análises químicas de qualidade, e assegurar que o ferro gusa está dentro da especificação desejada. As análises são realizadas por laboratórios internacionalmente reconhecidos e respeitados para assegurar que o produto que será vendido se enquadre as especificações contratadas pelo cliente. Pois, quando é feita a venda do produto acabado, o cliente exige que o ferro gusa atenda uma especificação química já determinada, de modo que, sem o atendimento deste requisito há a retenção do pagamento pelo produto vendido.

Portanto, os serviços de análise química de qualidade do ferro gusa perfaz etapa imprescindível para o processo produtivo da Recorrente, pois, sem este, é impossível aferir a qualidade e se o produto está apto a venda, inclusive obstando a contraprestação em caso de inconformidade com as especificações, o que exige, deste modo, demonstrado a essencialidade do referido serviço, a imediata reversão da glosa sobre as referidas rubricas.

Cita jurisprudência deste CARF que entende favorável ao creditamento e alega que a glosa não encontra fundamento tendo em vista que, como já explicado, *“o serviço de análise química de qualidade do ferro gusa em etapa anterior a sua venda, para constatação de enquadramento em especificações pré-estabelecidas contratualmente, consoma a hipótese de subsunção ao conceito de insumos, consagrados pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, devendo portanto ser reconhecidos os referidos créditos...”*.

Compreendo que assiste razão à Recorrente quanto ao direito de crédito.

Primeiramente, porque a alegação do Julgador de piso de “ausência de comprovação de que sua utilização (análise química) fora decorrente de imposição legal”, como justificativa para manutenção da glosa, não se encontra alinhada sequer ao entendimento da própria Administração Tributária. É o que se observa nas disposições da Solução de Consulta nº 142, de 2023, que assim esclareceu:

Exame da qualidade dos produtos (laboratoriais e afins)

49 Os testes de qualidade podem ser exigidos ou não pela legislação e, mais uma vez, recorre-se ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que tratou das respectivas despesas em relação às duas hipóteses:

[...]

149. Diferentemente, considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc..

150. De outra banda, a análise é mais complexa acerca dos testes de qualidade aplicados sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção (produtos acabados). Conquanto tais testes sejam realizados em momento bastante avançado do processo de produção, é inexorável considerá-los essenciais ao este processo, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.

151. Assim, são considerados insumos do processo produtivo os testes de qualidade **aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção,** independentemente de os testes serem amostrais ou populacionais.

152. **Por fim, salienta-se que os testes de qualidade versados nesta seção são aqueles aplicados por escolha da pessoa jurídica,** vez que os testes de qualidade aplicados por exigência da legislação estão versados na seção BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

50 Assim, pode-se concluir que:

50.1 os testes de qualidade, **ainda que sejam aplicados após a industrialização,** são essenciais ao processo de produção de bens, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade;

50.2 os testes de qualidade aplicados, **por escolha da pessoa jurídica ou por imposição legal,** sobre a matéria-prima, produto intermediário, produto em elaboração, **ou produto acabado podem ser considerados**

insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. [Destques nossos]

Ou seja, os testes de qualidade aplicados ainda que por escolha da pessoa jurídica, sem, portanto, imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de creditamento.

Superada essa alegação, há que se considerar a restrição estabelecida no item 151 do excerto supratranscrito, de que os testes devem ser “*aplicados anteriormente à comercialização*”, que é reproduzida no art. 176, inciso XIII, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, nos seguintes termos:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I – [...]

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, **desde que anteriormente à comercialização do produto**; [Destaque nosso]

A esse respeito, compreendo tratar-se de restrição que não goza de amparo legal.

A exigência do dispositivo supratranscrito pode ser compreendida como critério prático de delimitação, voltado a distinguir os testes de qualidade ainda inseridos na esfera produtiva daqueles já vinculados a fase posterior de comercialização. Não obstante, trata-se de critério regulamentar de índole temporal, que não pode prevalecer sobre o critério material da essencialidade que rege o conceito de insumo.

Com efeito, a própria Solução de Consulta Cosit nº 142/2023 reconhece que os testes de qualidade, ainda que aplicados após a industrialização e por escolha da pessoa jurídica, são essenciais ao processo produtivo. Supera-se, assim, o marco temporal comumente considerado essencial a distinguir o processo produtivo (no qual se há de cogitar a existência de insumos) da etapa comercial (na qual não há processo produtivo e, conseqüentemente, não haveria de se falar, em regra, em insumos).

Entretanto, no caso em pauta, uma vez admitida pela própria Administração Tributária a possibilidade de considerar insumos os testes de qualidade ocorridos a partir do encerramento da fase de produção, não

se observa novo marco temporal estabelecido na lei. À Administração Tributária não cabe restringir o que a lei não restringe.

Perde relevância, assim, a divergência entre a afirmação da Recorrente e a da Autoridade Fiscal quanto ao momento em que ocorre a análise química, se em momento anterior ou posterior à venda.

Na hipótese em que o dispêndio continue funcionalmente voltado à verificação da qualidade do bem que foi produzido, a circunstância de o teste recair sobre produto acabado após o faturamento, ou após outro marco formal da circulação, não basta, por si só, para afastar o creditamento.

Há que se considerar que a realização de análises químicas não se opera por mero caráter ornamental ou supérfluo. Esse tipo de exame é feito porque está relacionado a uma utilidade técnica ou econômica concreta e relevante: controle de qualidade, aferição de conformidade, classificação do produto, atendimento a exigência do comprador, definição de preço, liberação de embarque, prevenção de litígios ou comprovação de especificações. Ou seja, ainda quando não interfira mais no “fazer” físico do produto já acabado, a análise interfere na sua aptidão econômica e comercial.

Há que se reverter, portanto, as glosas a esse título.

Por todo o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário apresentado e, no mérito, por dar-lhe provimento parcial para reverter as glosas realizadas sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes e com testes de qualidade.

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 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 reverter as glosas sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes e com testes de qualidade.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator