



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.005508/2008-14
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.025 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares que dava parcial provimento ao Recurso para determinar o retorno dos autos para a instância de origem.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") do Rio de Janeiro/RJ, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PERDCOMP nº 13517.11382.050107.1.1.09-6156) de crédito de Cofins não-cumulativa-exportação, relativo ao segundo trimestre de 2006, no valor de R\$2.831.773,47 (dois milhões, oitocentos e trinta e um mil e setecentos e setenta e três reais e quarenta e sete centavos), para fins de Compensação de débitos de CSLL/IRRF/PIS/Cofins/CIDE/IRPJ, mediante DCOMPs (fls. 03 e ss).

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

A Autoridade Fiscal, com base em **Relatório da Fiscalização** (fls. 316/325), decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$2.418.768,84 (Despacho Decisório SEFIS/DRF/BELÉM nº 368/2012, fl. 326), e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido (Despacho Decisório SEORT/DRF/BELÉM nº 190/2012, fls. 329/330).

No citado **Relatório**, a Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que:

1. em relação aos anos calendário de 2006 a 2007, o contribuinte apresentou DIPJ na forma do Lucro Real, estando, desta forma, obrigado a apuração do PIS e da COFINS pela sistemática da não cumulatividade;
2. a sociedade tem por objetivo a pesquisa de depósitos minerais, a lavra de jazidas minerais, o beneficiamento de minérios, a transformação industrial e comercialização de produtos minerais e a operacionalização de terminais portuários;
3. os valores dos créditos da COFINS pleiteados nos PER/DCOMP dos períodos do ano calendário de 2007 guardam consonância com os valores calculados nos DACON;
4. a análise dos débitos do PIS e da COFINS teve por base os valores informados nas fichas denominadas "Cálculo da Contribuição do PIS/Pasep" e "Cálculo da COFINS", dos DACON dos períodos auditados, e assentamentos nos livros fiscais e contábeis, não tendo sido detectado irregularidades nos cálculos dos mesmos;
5. **constatou irregularidades nos documentos que serviram de base para o preenchimento dos itens: 02 - Bens utilizados como insumos; 03 - Serviços utilizados como insumo e; 04 - Despesas de Energia Elétrica, todos das fichas "Apuração dos Créditos do PIS" e "Apuração dos Créditos da COFINS" dos DACON;**
6. **diversos bens não constam da Relação de Insumos Utilizados no Processo Produtivo, são relativos a imobilizado, combustíveis para automóveis e caminhões, gases, ferramentas, materiais de escritório, materiais de limpeza e outros, são bens utilizados em serviços auxiliares, complementares ao processo produtivo, que embora relevantes não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumo;**
7. no mês de abril e setembro 2006, o somatório dos insumos que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item "LINHA 2" da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Bens, fornecida pelo contribuinte, é menor que os valores informados nos DACON, no item 2, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16A e 16B para a COFINS, assim, glosou os valores das notas fiscais relativas aos itens "III.a.1" e "III.a.2", estes valores estão demonstrados na planilha denominada "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS" anexa a este Relatório;
8. **diversos serviços referem-se a conservação, manutenção, assistência técnica, desmontagem, inspeção, lavagem, medição, levantamento topográfico, mão de obra temporária, armazenagem e outros serviços que a própria descrição informada pelo contribuinte denuncia que os mesmos não se enquadram no conceito de insumos, pois, embora relevante, não agem diretamente no processo produtivo;**
9. no mês de novembro de 2007, o somatório dos insumos que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item "LINHA 3" da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Serviços, fornecida pelo contribuinte, é menor que os valores informados nos DACON, no item 3, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16ª e 16B para a COFINS, assim, glosou os valores das notas fiscais relativas aos itens "III.b.1" e "III.b.2", estes valores estão demonstrados na planilha denominada "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS" anexa a este Relatório;
10. em relação à Energia Elétrica. analisando a relação e as notas fiscais, constatamos:
a) Utilização indevida do valor do ICMS Substituição Tributária na base de cálculo do PIS e da COFINS, b) Utilização em duplicidade das notas fiscais nº 595 e nº 596, utilizadas em fevereiro e março de 2007, c) Utilização de créditos extemporâneos nos

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

meses de março e dezembro de 2007, sem comprovar que os créditos não foram utilizados nos períodos devidos, nem comprovar o pagamento do PIS e da COFINS sobre as parcelas do ICMS pagos por meio dos DAE ou comprovar que os fornecedores de energia elétrica efetuaram o recolhimento do PIS e da COFINS sobre os valores pleiteados;

11. em diversos meses dos anos de 2006 e 2007, o somatório das notas fiscais de Energia Elétrica que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item 'LINHA 4' da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Bens e Serviços, fornecida pelo contribuinte, diferem dos valores informados nos DACON, no item 4, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16A e 16B para a COFINS;

12. elaborou as planilhas denominadas "DEMONSTRATIVO DAS GLOSAS MENSAIS POR ITEM", que resumem mês a mês os valores das glosas do PIS e da COFINS, constantes nos itens deste Relatório, bem como a planilha "RESUMO MENSAL DO CRÉDITO SOLICITADO, GLOSADO E DEFERIDO", todas integrantes deste Relatório.

Cientificada da decisão (fls 349), em 26/06/12, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl. 351 e ss), onde corroborou e acrescentou razões àquelas constantes da Manifestação de Inconformidade (cópia às fls. 298 e ss) contra o Despacho Decisório (fls 326), que deferira parcialmente o crédito solicitado no pedido de Ressarcimento. Alegou, em síntese, que:

1. o Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido, conforme demonstram o Relatório de Fiscalização e o Despacho Decisório em anexo (doc. 04); em face da referida decisão, a Requerente apresentou manifestação de inconformidade (doc. 05), a qual ainda se encontra pendente de julgamento em primeira instância administrativa;

2. o **despacho decisório fere o dever de motivação**, quando deixa de apresentar justificativas para indeferimento dos pedidos de compensação, remetendo a motivação à outro despacho decisório, que por sua vez, remete ao Relatório de Fiscalização;

3. além disso, **fere o princípio da ampla defesa e contraditório**, pois não apresenta claramente os valores a que foram glosados cada um dos pedidos de compensação cm questionamento;

4. **não demonstrou a d. Fiscalização, qualquer montante de abatimento dos valores a título de juros e multa**, conforme prevê o artigo 36, da Instrução Normativa nº 900/08;

5. no presente caso, o cumprimento da forma do ato, para que a Requerente tivesse plena ciência da compensação homologada parcialmente, não foi cumprida pela i. Fiscalização, sendo nulo por afronta ao artigo 50, I, da Lei 9.784/99 e artigo 12, inciso II, do Decreto 7.574/20118;

6. como a demonstração de regularidade dos pedidos de compensação em questão prescinde de análise do direito creditório, **passa a Requerente a demonstrar a regularidade dos insumos aproveitados para obtenção do crédito de Cofins-Exportação do 2º Trimestre de 2006. e a indevida glosa realizada pela d. Fiscalização**;

7. antes de adentrar no mérito, contudo, é necessário examinar sinteticamente o processo produtivo do caulim, que se inicia na extração do minério e culmina no depósito final do produto acabado, para uma identificado clara das etapas e dos produtos e serviços creditados como insumos;

8. conforme já descrito no **LAUDO TÉCNICO** "Descrição do processo produtivo e utilização de Produtos Químicos", parte integrante do processo fiscalizatório, de lavra do Engenheiro Químico Anselmo Duarte Pereira, CRQ 03.302.662 da 6ª Região, as etapas de produção são (vide também mapa explicativo da produção doc. 06):

9. **Lavra**: O caulim (minério) é inicialmente extraído in natura de uma mina a céu aberto localizada no Município de Ipixuna do Pará e inicia-se com o decapeamento do estéril (solo) com espessura entre 18 a 20 metros e é extraído com o auxílio de tratores

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

de esteira, retro escavadeira, caminhões, etc., havendo consumo de óleo diesel nos caminhões e tratores;

10. Dispersão: Primeira etapa do processo consiste na adição conjunta de minério, com água e agentes dispersantes em equipamentos providos de intensa agitação mecânica (blungers) para a produção de uma suspensão de caulim, permitindo que as impurezas presentes no minério, tais como areia, matéria orgânica e outros materiais possam ser eliminados nas etapas subseqüentes;

11. Desareamento: Consiste na passagem da polpa dispersa por um conjunto de hidrociclones e centrífugas onde são removidas a areia e partículas grosseiras presentes no minério, imediatamente após essa etapa é adicionado sulfato de alumínio que promove o aumento da viscosidade da polpa evitando sua decantação no mineroduto durante o transporte por bombeamento até a planta de beneficiamento em Barcarena;

12. Transporte por mineroduto: A polpa de caulim é transportada até a planta de beneficiamento no Município de Barcarena, por meio de um mineroduto com 158 km de extensão, ao qual é adicionado biocida (glutaraldeído) para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo. Também é usado o cloreto de zinco como inibidor de corrosão. Na chegada do caulim à planta, é feito monitoramento da dosagem residual e contagem de bactérias, há consumo de óleo diesel nos geradores que fornecem energia para bombeamento da polpa para a planta de beneficiamento ou para a bacia de rejeitos;

13. Área da Planta: Na planta, o minério parcialmente beneficiado na Mina é recebido em tanques, iniciando então o processo de beneficiamento para a produção dos diversos tipos de produtos, adequando-os às especificações exigidas pelos consumidores;

14. Diluição e defloculação da polpa recebida: Nesta etapa, é feita a diluição da polpa para a concentração adequada a etapa de separação magnética e a defloculação, com o ajuste de pH e viscosidade;

15. Separação Magnética: Consiste na passagem da polpa através de separadores magnéticos criogênicos, com núcleo refrigerado por hélio líquido, os quais removem os contaminantes ferrosos que prejudicam a alvura. O produto desta etapa é destinado aos tanques para continuação do processo de beneficiamento e os materiais contaminantes retidos são enviados para a bacia de contenção de rejeitos;

16. Pré moagem e dclaminação: Nesta fase o minério passa por moinhos de areia sob intensa agitação. A finalidade desta etapa é reduzir os aglomerados de caulim reduzindo sua granulometria, permitindo maior aproveitamento na etapa de centrifugação;

17. Centrifugação: Nas centrífugas é feita a separação entre a fração fina adequada ao produto desejado e a fração grossa. A fração grossa é encaminhada para tanques para posterior uso e a fração fina segue para a etapa de alvejamento.

18. Alvejamento e floculação: Redução por reação química em meio ácido (ácido sulfúrico, hidrossulfito de sódio e sulfato de alumínio), dos compostos de ferro e titânio presentes no minério e condicionamento do material para a filtragem;

19. Filtração/Redispersão: Passagem do caulim floculado sob pressão ou vácuo, por elementos filtrantes (filtros), para retirada dos compostos gerados na reação de alvejamento e transformação das tortas de caulim em suspensão, permitindo a evaporação;

20. Evaporação: Redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, permitindo secagem com menor consumo de energia e maior produtividade ou acondicionamento da polpa ao teor de sólidos para embarque nesta forma. A evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor (trocadores de calor), produzido em caldeiras pela queima de óleo BPF-IA;

21. Secagem: Eliminação da água remanescente ao caulim por meio de passagem da polpa em corrente de ar quente em secadores industriais previamente aquecidos por queima de óleo BPF;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

22. **Estocagem e embarque de polpa:** Já no porto dentro da IRCC, ao produto da fase de secagem é adicionado peróxido de hidrogênio e biocidas para desinfecção e preservação da polpa, ao qual é estocada em tanques a granel ou ensacadas em big-bags, através de um conjunto de 20 filtros de alta pressão (tubepress), para posterior embarque nos navios;

23. **insumo é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12. de 24.10.2007;**

24. tem-se de forma clara que os serviços e bens glosados estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo do caulim, seja da extração do minério *in natura* da mina (lavra) até o seu beneficiamento para transformação em produto comercializável, sendo que a supressão de qualquer serviço ou bem utilizado pela Requerente comprometeria o processo produtivo;

25. dos itens relacionados e identificados nas planilhas anexas (doc. 07), há insumos e serviços relacionados à fase de filtragem, secagem, delaminação e lavra, ligados desde a extração até o depósito do produto acabado no porto da Requerente, portanto, da produção;

26. **demonstrado a utilização de tais itens no processo produtivo, seja como insumo direto nos equipamentos e consumidos no processo produtivo, ou indireto, na manutenção destes equipamentos, resta claro que estas despesas representam verdadeira despesas necessárias ao processo de produção, razão pela qual se encontram passíveis de creditamento de PIS/Cofins;**

27. a preservação ambiental, apesar de não tornar-se resultado do processo produtivo, deve obrigatoriamente (seja por imposição legal, seja por consciência ecológica das empresas) ser promovida pela empresa, portanto, a promoção da preservação ambiental é atividade plenamente ligada à produção, devendo assim ser considerada para fins de creditamento tanto para o PIS, quanto para o COFINS;

28. as despesas decorrentes da locação de equipamentos representam verdadeira despesa necessária ao processo de produção do caulim, razão pela qual seria passível de constituição de créditos de COFINS, nos termos do artigo 3º, IV, da Lei nº 10.833/03 e manifestado pelo Fisco na Solução de Consulta nº 199. De 27.05.2012;

29. a d. Fiscalização indevidamente glosou despesas relacionadas à contratação de serviços e aquisição de materiais referentes ao frete, armazenagem e transporte, os quais devem ser excluídos à tributação;

30. a Solução de Consulta nº 210/2009 deixa claro que os serviços de transporte de bens entre (e dentro) dos estabelecimentos industriais do contribuinte, desde que ainda em fase de industrialização, devem ser entendidos como despesas de transporte e, portanto, geram direito a crédito;

31. no tocante às despesas de transporte, a aquisição de gasolina comum (utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais), de gás GLP (utilizado nas empilhadeiras) e de lubrificantes em geral não podem ser desconsideradas, pois são essenciais para a realização do processo produtivo, sem os quais não é possível obter o produto final;

32. o transporte que é realizado por veículos (tratores e caminhões gigantes voltados à mineração de grande porte) movidos a óleo diesel e por um mineroduto, ao qual o caulim é bombeado através de geradores também movidos a óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da Requerente, permitindo seu creditamento, nos termos do artigo 3º, II, da Lei 10.833/2003 e Solução de Divergência COSIT nº 37/2008;

33. conforme consta na letra "a", do item III.c.1 "Crédito Indevido de Energia Elétrica" do Relatório de Fiscalização, afirma o fisco que houve utilização indevida do crédito de

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

PIS e COFINS, visto que, segundo ele, tais tributos não incidem sobre ICMS Substituição Tributária,

34. o Relatório aponta como fundamento para a glosa de créditos relativos a energia elétrica a não inclusão do ICMS substituição tributária na base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído, no entanto, tal fundamento não está de acordo com os dispositivos legais que tratam da matéria.

A Requerente pede acolhimento da Manifestação de Inconformidade e homologação integral das PerDcomps (lista à fl. 384). Requer, ainda, seja o presente processo reunido e apensado com o Processo Administrativo nº 10280.005508/2008-14.

]O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no Acórdão da DRJ do Rio de Janeiro/RJO, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Matéria não Impugnada. Preclusão.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Regime Não-cumulativo. Créditos de despesas com fretes ou armazenagem.

As despesas efetuadas com fretes ou armazenagem, contratados para o transporte e estocagem de produtos, acabados ou em elaboração, entre (e dentro dos) estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS/Pasep e Cofins.

Insumos. Créditos. Limites.

As pessoas jurídicas podem descontar o crédito da Cofins calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na prestação de serviços.

Locação de máquinas. Créditos. Deferido.

A despesa com locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, é suscetível de gerar crédito no regime da não cumulatividade de PIS/Cofins.

ICMS. Substituição. Destacado. Tratamento Fiscal.

Na apuração do PIS/Pasep ou Cofins não-cumulativos do contribuinte substituto pode ser excluído da base cálculo o valor do ICMS por substituição, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços; da mesma forma, não pode ser incluído o mesmo valor na apuração dos créditos do contribuinte substituído.

Combustíveis. Lubrificantes. Casos de Creditamento.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

Combustíveis e lubrificantes geram crédito no regime de não-cumulatividade **somente se** empregados no processo de produção, e, neste caso, são classificados como insumos por expressa disposição legal.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade, com os seguintes tópicos.

É o relatório

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O Contribuinte teve ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 23/10/2014, conforme AR de fls. 537 e apresentou em 24/11/2014 (vide carimbo de fls 538) o recurso voluntário de fls. 519/580, conforme o artigo 33 do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade fiscal quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C 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.

O voto da Ministra **Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância*** da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se 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;

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. 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

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.025 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10280.005508/2008-14

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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente (lembrando que diligência requerida pela DRJ não teve esse escopo), entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar laudo técnico complementar, com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de glosas posta no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório, justificando porque considera que cada um dos bens ou serviços são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR;

2. Elaborar Relatório Conclusivo, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).;

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz