Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10640.901413/2013-54

Processo nº	10640.901413/2013-54
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-008.307 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de abril de 2021
Recorrente	BOZEL BRASIL S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

A legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é expressa em vedar a possibilidade de apuração de créditos originados de dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física, nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas de créditos originados de serviços utilizados como insumos e despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-63.421 (e-fls. 149-164), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo o crédito adicional de R$ 42,56, solicitado no PER/Dcomp nº 33342.60588.281010.1.5.09-0718, bem como homologando as compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao pedido de ressarcimento até o limite do crédito adicional reconhecido.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**
>
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.
>
> No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA.
>
> As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não geram direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS, porque não são serviços aplicados ou consumidos na produção propriamente dita, tampouco são despesas de fretes na operação de venda ou de compra de insumos.
>
> CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. REVERSÃO DE GLOSAS DE DESPESAS DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.
>
> Comprovado que os serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País foram aplicados no processo produtivo, revertem-se as glosas realizadas.
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES SOBRE COMPRAS.
>
> Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico, haja vista que o valor de frete compõe o custo de aquisição do bem.

Documento nato-digital

CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.

As edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, somente geram créditos na forma de depreciação ou amortização.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Cabe à contribuinte, no momento da apresentação de manifestação de inconformidade, apresentar os documentos que comprovem que os valores informados no Dacon correspondem à dispêndios com locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.

As edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, somente geram créditos na forma de depreciação ou amortização.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório do Acórdão em análise:

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, rastreamento nº 099621042 e reconheceu parcialmente o direito creditório referente à Cofins não-cumulativa vinculada ao mercado externo, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, PER/Dcomp nº 33342.60588.281010.1.5.09-0718, bem como homologou parcialmente as compensações declaradas na Dcomp nº 01231.84858.080211.1.7.09-1111 e não homologou as compensações declaradas nas Dcomp nº 29022.92331.251110.1.3.09-9662, 30036.03394.230813.1.3.09-2463, 32715.79743.270912.1.3.09-8444, 31231.96769.301012.1.3.09-8979, 39100.89738.280211.1.3.09-1780, 19199.34376.280411.1.3.09-1319 e 2758.87057.051011.1.3.09-7488.

O Despacho Decisório (fls. 59) foi emitido tomando como base o Relatório Fiscal juntado ao processo às fls. 74/140.

Assentou a fiscalização que o Relatório Fiscal é resultado de auditoria no contribuinte conforme o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0610400-2013-00182-7, lavrado em 12/08/2013, relativos aos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins do 1º trimestre de 2010. Também relatou que a empresa em tela dedica-se à fabricação de outros produtos de minerais não-metálicos classificados no CNAE: 23.99-1-99 e que da análise dos Dacon do 1º trimestre de 2010 e dos esclarecimentos prestados pela contribuinte detectou a apropriação indevida de créditos no tocante aos serviços utilizados como insumos (linha 02 da ficha 16A do Dacon), às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos (linha 06 da ficha 16A do Dacon) e outras operações com direito a crédito (linha 13 da ficha 16A do Dacon) procedendo à glosa de créditos referentes a essas despesas e reconhecendo parcialmente o direito creditório de R$ 387.433,46.

Documento nato-digital

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 22/05/2015, a interessada interpôs, em 15/05/2015, Manifestação de Inconformidade de fls. 2/47, cujo teor será a seguir sintetizado.

Após a descrição dos fatos, a manifestante, apresenta um quadro demonstrativo das glosas efetuadas pela fiscalização, que, em seu entendimento, refere-se ao não enquadramento de operações de aquisição de bens e serviços e outras operações com direito ao crédito como hipóteses legais de creditamento.

A seguir, no tópico "CONCEITO DE INSUMO E SUA DIMENSÃO NO CREDITAMENTO DA COFINS", discorre sobre o conceito de insumo e sua dimensão no creditamento da Cofins, invocando a legislação correlata da não-cumulatividade e da dualidade de interpretação acerca do alcance do vocábulo "insumo" e pugna por uma interpretação ampla de insumos, devendo este ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade produtiva da empresa. Consequentemente, aduz que a Instrução Normativa/SRF nº 404, de 2004, traz uma interpretação restrita de insumo, não prevista na Lei nº 10.833, de 2003.

No tópico "DA AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PELA PRÓPRIA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, NO QUE TANGE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO", alega que as Superintendências da Receita Federal do Brasil e a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao interpretar o conceito de insumo previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, ampliaram o conceito para alcançar também os serviços de manutenção e peças e partes de reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Posicionamento idêntico é também manifestado pelo CARF.

No item "PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, § 4º DA IN/SRF 440/04", aduz que a IN/SRF nº 404/04, não pode restringir o conteúdo e alcance do vocábulo "insumo" utilizado no texto legal e tendo essa IN extrapolado os ditames da Lei nº 10.833/03, a Administração Tributária tem o poder-dever de afastar a aplicação do referido dispositivo, com base na prerrogativa estatal de autotutela adminsitrativa.

No tópico "DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA TRAZIDA NO ITEM 5 DO RELATÓRIO FISCAL", diz que, por todo o exposto e por meio das notas fiscais de aquisição e o detalhamento da natureza de cada bem ou serviços adquirido pode-se identificar com a nitidez requerida que estes estão compreendidos no conceito de insumo, para fins de desconto do crédito da Cofins.

Com relação à glosa no item "locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", informa que indene de dúvidas que os valores pagos à pessoa jurídica geram direito ao crédito, diante da regra positivada no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003. Traz como exemplo, a glosa da nota fiscal nº 1738, que trata da locação de um caminhão Munck da empresa Cataluma, por 8 horas para retirada do Britador Humbold do acondicionamento (equipamento de elevadíssimo peso empregado no processo de britagem. Tendo em vista a necessidade de transporte do referido maquinário dentro da empresa para seu processo produtivo, tem-se como infundada a glosa. Tem-se, portanto, segundo se depreende do inciso IV do art. 3º da Lei Federal nº 10.833/2003 e do entendimento do CARF, que o bem locado seja "necessário ao processo produtivo/fabril, e

Documento nato-digital

consequentemente, à obtenção do produto final" para que possam gerar o direito ao crédito.

Quanto às glosas de "serviços utilizados como insumo na produção", alega que os serviços prestados pela empresa TMC Transportes e Movimentações de Carga Ltda, discriminados nas notas fiscais de aquisição, são serviços compreendidos dentro do conceito de insumo, para fins de desconto do crédito d Cofins nos moldes tratados no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Tratam-se de despesas referentes aos serviços de movimentação interna de matéria-prima e produtos intermediários entre as áreas operacionais da empresa, análogo ao realizado por uma esteira transportadora com a finalidade de transporte de insumos e produtos em processo através das áreas de estocagem, britagem e silos de fornos.

No tocante à benfeitorias em imóveis próprios de terceiros, alega o direito ao crédito com base no art. 3º, VII, da Lei nº 10.833, de 2003.

Requer que seja reconhecido o direito ao crédito da Cofins apurada no primeiro trimestre de 2010 e homologadas as compensações, cancelando-se as glosas efetuadas sobre os gastos com serviços utilizados como insumos na produção, benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiro utilizados na atividade da empresa e locação de máquinas e equipamentos.

A Contribuinte foi intimada por via eletrônica em data de 16/08/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 187, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 190-238 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 189) em data de 14/09/2018, pelo qual pediu o provimento do recurso para:

8.1. RECONHECER direito ao creditamento de COFINS apurada no 1º TRIMESTRE DE 2010, referente ao **PER/DCOMP nº 33342.60588.281010.1.5.09-0718**, em relação aos gastos incorridos com:

- ✓ *Serviços utilizados como insumo;*
- ✓ *Locação de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa;*
- ✓ *Benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa;*

8.2 CANCELAR a glosa dos itens previstos no ANEXO 3, 4 e 5 do Relatório Fiscal, que embasou o Despacho Decisório ora recorrido;

8.3 HOMOLOGAR a compensação das **DCOMP nº 01231.84858.080211.1.7.09-1111, bem como às DCOMP glosadas integralmente na essência, nº 29022.92331.251110.1.3.09-9662, 39100.89738.280211.1.3.09-1780, 19199.34376.280411.1.3.09-1319, 2758.87057.051011.1.3.09-7488, 32715.79743.270912.1.3.09-8444, 31231.96769.301012.1.3.09-8979 e 30036.03394.230813.1.3.09-2463,** até o limite do crédito reconhecido.

Ao analisar o processo, esta Relatora inicialmente propôs a Resolução nº 3402-002.405 (e-fls. 271-281), acatada por unanimidade pelo Colegiado, convertendo o julgamento do recurso em diligência para as seguintes providências:

4.6. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à

Documento nato-digital

necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às providências abaixo:

a) Intime a Recorrente para que sejam apresentados os seguintes esclarecimentos e comprovações:

a.1) Demonstrar de forma detalhada e individualizada por meio de Laudo Técnico, o enquadramento dos itens cujos créditos foram glosados, aplicando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº5,de17 de dezembro de 2018;

a.2) Com base na apuração indicada no Item "a.1", especificar e comprovar a relevância ou essencialidade individualizada dos "serviços utilizados como insumos" nos meses de janeiro e fevereiro (linha 03 da ficha 16A do Dacon - Anexo 3 - fls. 74/140);

a.3) Com base na apuração indicada no Item "a.1", especificar e comprovar a relevância ou essencialidade sobre o "cartão de eternet/IP, informado na linha 13, da ficha 16A do Dacon.

b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;

c) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência, atentando ao enquadramento no conceito de insumos considerados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, bem como demonstrado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de17 de dezembro de 2018;

d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias;

4.7. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Em cumprimento, a Recorrente apresentou manifestação e Laudo Técnico de fls. 322-363.

Relatório Fiscal juntado às fls. 383-386, com intimação da Contribuinte às fls. 388, sem manifestação sobre o resultado da diligência.

Através do Despacho de Encaminhamento de fls. 393 o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

Documento nato-digital

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como já analisado em Resolução nº 3402-002.405 e acima reiterado, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

2.1. Do objeto da autuação

O objeto do presente litígio versa sobre a glosa de créditos originados dos seguintes serviços e produtos adquiridos pela contribuinte, os quais, segundo a fiscalização, não se enquadram no conceito de insumos:

- ✓ serviços utilizados como insumos nos meses de janeiro e fevereiro (linha 03 da ficha 16A do Dacon - Anexo 3 - fls. 74/140);
- ✓ despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos (linha 06 da ficha 16A do Dacon - Anexo 4 - fls. 74/140) e
- ✓ despesas com aquisições de "cartão de eternet/IP, informado na linha 13, da ficha 16A do Dacon - outras operações com direito ao crédito.

Após analisar a documentação apresentada pela manifestante, a DRF de Juiz de Fora emitiu o Despacho Decisório de fls. 59, com base no Relatório Fiscal juntado aos autos às fls. 74/140, através do qual reconheceu parcialmente o direito creditório vinculado às receitas de mercado externo, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como homologou parcialmente as compensações declaradas na Dcomp nº 01231.84858.080211.1.7.09-1111, e não homologou as compensações declaradas nas Dcomp nº 29022.92331.251110.1.3.09-9662, 30036.03394.230813.1.3.09-2463, 32715.79743.270912.1.3.09-8444, 31231.96769.301012.1.3.09-8979, 39100.89738.280211.1.3.09-1780, 19199.34376.280411.1.3.09-1319 e 2758.87057.051011.1.3.09-7488.

Com base no conceito de insumo aplicável pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, o Auditor Fiscal Autuante considerou que, a partir das planilhas apresentadas pela Contribuinte, nos meses de janeiro e fevereiro a empresa creditou-se de valores que não ensejam o direito ao crédito, tendo em vista que os dispêndios não foram aplicados na atividade produtiva, conforme informações constantes dos anexos.

Com isso, em virtude das glosas efetuadas, a Delegacia de origem efetuou vários ajustes na base de cálculo dos créditos, o que acabou por influenciar sobre o valor reconhecido, conforme tabela a seguir colacionada:

Cofins Ressarcível					
P.A	Cofins mensal pleiteada no PER	Cofins trimestral pleiteada no PER	Cofins a glosar	Cofins mensal ressarcível - Fiscalização	Cofins trimestral ressarcível - Fiscalização
jan/10	57.499,58	xxxxxxxxx	16.710,61	40.788,97	xxxxxxxxx
fev/10	174.758,78	xxxxxxxxx	16.850,60	157.908,18	xxxxxxxxx
mar/10	204.425,48	436.683,84	15.689,57	188.735,91	387.433,06
abr/10	93.404,73	xxxxxxxxx	57.903,37	35.501,36	xxxxxxxxx
mai/10	257.104,12	xxxxxxxxx	7.566,32	249.537,80	xxxxxxxxx
jun/10	351.240,18	701.749,03	34.640,73	316.599,45	601.638,61

Documento nato-digital

Por sua vez, concluiu o Ilustre Julgador de primeira instância, que deve ser entendido como insumo a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e outros bens *"que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado"*, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Em síntese, assim decidiu a DRJ de origem:

> *i)* reconheceu o crédito adicional de R$ 42,56 (quarenta e dois reais e cinquenta e cinco centavos) referente ao serviço de "um caminhão Munck de 8h para retirada do Britador Humboldt" e
>
> *ii)* homologou as compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao pedido de ressarcimento PER/DCOMP 33342.60588.281010.1.5.09-0718 até o limite do crédito adicional ora reconhecido.

2.2. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

2.2.1. A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão apontada em Relatório Fiscal de fls. 74-140, embasada na impossibilidade de considerar tais créditos como originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada, sendo aplicada a IN SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e IN SRF nº 404/2004 (Cofins), que estabelecia como insumo aquele aplicado ou consumido em ação direta sobre o produto em fabricação, excluindo os custos, despesas ou encargos que reflitam indiretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

A conclusão da Autoridade Fiscal foi mantida pela DRJ de origem.

2.2.2. Todavia, é fato notório que o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, <u>deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância</u>, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo "insumo" de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Documento nato-digital

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

2.2.3. Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 03/10/2018, publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

> Documento público. Ausência de sigilo.
>
> Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.
>
> Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.
>
> Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

> "14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância**. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.
>
> 15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo**.
>
> 16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.
>
> 17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo**. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

2.2.4. Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

> Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Documento nato-digital

> Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.
>
> Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.
>
> Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:
>
> a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
>
> a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
>
> a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
>
> b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":
>
> b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
>
> b.2) "por imposição legal".
>
> Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

2.2.5. Portanto, insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

2.2.6. A Recorrente tem a seguinte atividade principal e objeto social:

- ✓ Fabricação, industrialização, comércio, importação e exportação de Cálcio Silício e suas modalidades;
- ✓ Fabricação, industrialização, comércio, importação e exportação de ferro-ligas – tais como Ferro, Silício, Cálcio, Silício Bário, Cálcio Silício Manganês dentre outras;
- ✓ Fabricação, industrialização, comércio, importação e exportação de tubos recheados denominados "Cored Wire" de insumos e ligas como Cálcio Silício, Carbono Ferro Silício, enxofre, Ferro Manganês médio Carbono, Ferro Boro, dentre outras.

2.2.7. Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ, passo à análise do presente caso e do resultado da

Documento nato-digital

diligência realizada, com relação à relevância e essencialidade de cada item identificado como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela Autoridade Fiscal.

2.3. Insumos objeto da diligência.

Como já mencionado, a Fiscalização glosou créditos originados dos seguintes serviços e produtos adquiridos pela contribuinte:

- ✓ serviços utilizados como insumos nos meses de janeiro e fevereiro (linha 03 da ficha 16A do Dacon - Anexo 3 - fls. 74/140);
- ✓ despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos (linha 06 da ficha 16A do Dacon - Anexo 4 - fls. 74/140) e
- ✓ despesas com aquisições de "cartão de eternet/IP, informado na linha 13, da ficha 16A do Dacon - outras operações com direito ao crédito.

O Ilustre Auditor Fiscal não considerou como insumos tais despesas, aplicando a conceituação dada pela IN SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e IN SRF nº 404/2004 (Cofins), *"...ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica"*, uma vez que efetivamente não foram aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação.[1]

A título de exemplo de tais serviços, consta no arquivo de Notas Fiscais consolidadas (doc. 6 – arquivo não paginável de fls. 63): ***i)*** Descarga de 336.000 metros cúbicos de carvão vegetal por um período de 24 meses, em caminhões carretas embalados em sacos de nylon de +/- 30 kg e/ou Caminhões gaiolas em período diurno "administrativo", na razão de aproximadamente 636 metros cúbicos por dia; ***ii)*** Demolição e recomposição de alvenarias de tijolos e blocos de concreto; ***iii)*** Aplicação de concreto lançado; ***iv)*** Aplicação de chapisco e reboco; ***v)*** Aplicação de massa impermeabilizante de concreto, entre outros.

Por sua vez, com relação às despesas com benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade da empresa, bem como de peças e partes de reposição das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, assim argumentou a Recorrente:

> Ocorre que, os gastos com benfeitorias em bens imóveis próprios e de terceiros utilizados na atividade da empresa têm o direito de crédito garantido de acordo com o art. 3º, VII, da Lei nº 10.637/02.
>
> No tocante aos itens desta aplicação, o enquadramento se deu com base na natureza do gasto, levando-se em conta a definição jurídica de benfeitorias, as quais compreendem:
>
> (...)

[1] A partir das planilhas apresentadas, verificamos que nos meses de janeiro, fevereiro, abril e maio de 2010 a empresa se creditou de compras que entendemos não dão direito a crédito, conforme ANEXO 3. Isto pois, como visto no "item 2 deste Relatório" não enseja crédito todo e qualquer gasto, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica. O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer produto ou serviço que gera despesa necessária para a atividade, mas somente o que efetivamente se aplicou ou consumiu em ação direta sobre o produto em fabricação. Excluem-se, portanto, desse conceito, os custos, despesas ou encargos que se reflitam indiretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Documento nato-digital

> Ainda, em relação aos serviços de manutenção e peças de reposição das máquinas e equipamentos utilizados na produção, já se tratou, na MI, de sua inclusão pela própria RFB no conceito de serviços e bens utilizados como insumo, não havendo procedência na glosa destes pela Autoridade Fiscal.

Com relação às despesas com aquisições de "cartão de eternet/IP, informado na linha 13, da ficha 16A do Dacon - outras operações com direito ao crédito, assim argumentou a Recorrente:

> A rede EtherNet/IP fornece sistemas de rede em toda a empresa usando tecnologias de rede abertas padrão do setor. Ela possibilita controle e informações em tempo real em aplicações discretas e de processos contínuos, batelada, segurança, posicionamento e alta disponibilidade. Dessa forma, a rede EtherNet/IP conecta dispositivos como acionadores de motores e sensores a controladores e dispositivos IHM na empresa. Ela oferece suporte a comunicações industriais e não industriais em uma infraestrutura de rede comum.
>
> Conclui-se que este item é um insumo necessário para alimentar todo o maquinário utilizado na empresa Recorrente, disponibilizado principalmente no processo produtivo da mesma.

Através da Resolução nº 3402-002.405, foi determinada a intimação da Recorrente para prestar esclarecimentos e comprovações, de forma individualizada, dos "serviços utilizados como insumos" nos meses de janeiro e fevereiro (linha 03 da ficha 16A do Dacon - Anexo 3 - fls. 74/140), apontando o enquadramento de tais itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o conceito de insumos considerados em r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, proferido no REsp nº 1.221.170/PR, bem como demonstrado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de17 de dezembro de 2018.

A Recorrente apresentou o Parecer Técnico de fls. 322-363, sustentando pela essencialidade e relevância dos itens glosados.

2.4. Do resultado da diligência.

Em Relatório Fiscal de fls. 383-386 consta a seguinte conclusão sobre o Laudo Pericial:

> Na resposta apresentada, também por via eletrônica, em 21/05/2020, a empresa apresentou suas justificativas, entre as quais destaca-se a Descrição Sumária do Processo Produtivo. Junto com sua resposta apresentou, também, o Anexo I e o Anexo II descrevendo a "Relevância e Essencialidade dos Itens Glosados pela RFB" para o 1º trimestre 2010 e para o 2º trimestre de 2010, respectivamente.
>
> Consideramos, à luz do Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018, que dão direito ao crédito todas as aquisições feitas à empresa TMC TRANSPORTES MOVIMENTAÇÕES DE CARGAS LTDA, a título de "Movimentação interna de Matéria Prima e Produto em processo", restabelecendo assim os respectivos créditos. Com base no mesmo Parecer Normativo restabeleceremos os créditos das diversas aquisições "Serviços utilizados como insumos" anteriormente glosados, **exceto as aquisições feitas de pessoa física**, que, entendemos, continuam vedados o seu aproveitamento, a saber:

Documento nato-digital

Emit	Nome Abreviado	CNPJ	Transação	Documento	Descrição	Preço Total	Valor PIS	Valor COFINS	Obs
22512	ANTONIO M.(D	10380108615	28/01/2010	0000674	PARAFUSO LIMPADEIRA PANELA, DES. RDM/SJDR012785 BOZEL	1.245,00	20,54	94,62	Serviços
4851	FABIANO(***)	58794450625	19/01/2010	0000749	RECUPERAÇÃO - CAPOTE ALUMINIZADO, TAMANHO P, G E GG, DESENH	480,00	7,92	36,48	Serviços
					TOTAIS	1.725,00	28,46	131,10	

Manteremos integralmente as glosas de bens utilizados como insumos adquiridos de pessoas físicas, tal qual originalmente havíamos glosado, já que o citado Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, não contemplou seu aproveitamento. Tudo conforme o ANEXO 1, do Relatório Fiscal à época.

Por fim, citamos que não foi apresentada justificativa para a manutenção do crédito da compra do "cartão de eternet/IP", motivo pelo qual manteremos a glosa de R$ 5.946,72, em janeiro de 2010, data do crédito dessa aquisição.

Assim sendo, as glosas que originalmente tínhamos efetuado eram:

RESUMO DAS GLOSAS À ÉPOCA					
P.A	Bens utilizados como insumos	Serviços utilizados como insumos	Despesas de aluguéis de máq. e equip. de PJ	Outras Operações com dir a crédito	Glosa total mensal
jan/10	-	19.585,01	194.344,66	5.946,72	219.876,39
fev/10	-	11.277,15	210.441,30	-	221.718,45
mar/10	-	-	206.441,68	-	206.441,68
abr/10	532.662,00	23.993,22	205.231,21	-	761.886,43
mai/10	75.193,00	24.363,83	-	-	99.556,83
jun/10	-	-	455.799,12	-	455.799,12

Pelo exposto anteriormente, manteremos as seguintes glosas:

GLOSAS MANTIDAS APÓS PN 5/2018					
P.A	Bens utilizados como insumos	Serviços utilizados como insumos	Despesas de aluguéis de máq. e equip. de PJ	Outras Operações com dir a crédito	Glosa total mensal
jan/10	-	1.725,00		5.946,72	7.671,72
fev/10	-			-	0,00
mar/10	-			-	0,00
abr/10	532.662,00			-	532.662,00
mai/10	75.193,00			-	75.193,00
jun/10	-			-	0,00

<u>Com relação à glosa mantida quanto aos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas</u>, está correto o posicionamento da Fiscalização, uma vez que o art. 3º da Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/02, é taxativo ao estabelecer a impossibilidade de descontos de tais créditos. Vejamos:

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

[...]

§3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

(sem destaque no texto original)

E o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 expressamente esclarece que a legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é expressa em vedar a possibilidade de apuração de créditos originados de dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física, nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Com isso, deve ser mantida a glosa relacionada aos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas, na forma considerada pela Autoridade Fiscal de origem.

Igualmente foi mantida a glosa com relação ao crédito originado da compra de "cartão de eternet/IP", no valor de R$ 5.946,72 (cinco mil, novecentos e quarenta e seis reais e setenta e dois centavos), tendo em vista a ausência de justificativa pela Contribuinte, o que também está correto, devendo ser aplicada a previsão do artigo 373, I, do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Com efeito, em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para comprovação do direito pleiteado.

Todavia, ainda que aplicada a verdade material para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática, não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 9303-007.218, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais[2].

Por sua vez, diante das apurações realizadas pela Unidade de Origem, no período de janeiro de 2010 a junho de 2010, houve considerável redução das glosas efetuadas pela Fiscalização, as quais foram revertidas com relação aos créditos originados de serviços utilizados como insumos e despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas.

Considerando a diligência realizada na forma suscitada em Resolução, com relação aos serviços utilizados como insumos, bem como em relação às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas, mantenho o resultado apontado em Relatório Fiscal de fls. 383-386, o qual deve ser aplicado para afastar as glosas em referência, conforme resultado acima colacionado.

[2] ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
Data do Fato Gerador: 20/04/2007
DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Documento nato-digital

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas de créditos originados de serviços utilizados como insumos e despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Documento nato-digital