



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10650.900688/2012-71
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.250 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Assunto CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3402-003.245, de 23 de novembro de 2021, prolatada no julgamento do processo 10650.900683/2012-48, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro de Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral substituído pelo Conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de COFINS não cumulativa – exportação do 4º trimestre de 2010.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) Via de regra, as decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais,

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

posto que inexistia lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão; (2) Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar liquidez e certeza ao direito alegado; (3) Incidem multa de mora e juros moratórios, quando da cobrança de débitos informados em declaração de compensação, em função da inexistência do direito creditório; (4) O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei; (5) Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado; (6) Tratando-se de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser; (7) Os serviços de beneficiamento, para obtenção de bens utilizados no processo de produção dos produtos de ferro-nióbio, podem ser incluídos na base de cálculo do crédito da não cumulatividade; (8) O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo; (9) O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens ou bens, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte e limpeza de resíduos; (10) A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (11) No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País, para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos da manifestação de inconformidade, pugnando pela realização de nova diligência e provimento do recurso e homologação integral da compensação efetuada, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

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 na resolução paradigma como razões de decidir:

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade e montante do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento combinado com Declarações de Compensação visando ao aproveitamento de créditos de PIS não cumulativa/exportação, referentes ao 2º trimestre de 2010, no valor de R\$ 969.794,80.

Mediante Despacho Decisório de fls. 17 a 32, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal, o pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente, uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos relativos a bens e prestações de serviço que não se adequam ao conceito de insumo previsto na legislação (IN SRF nº 247/02 e IN SRF nº 404/04), tendo em vista que não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto. Os seguintes créditos foram objetos de glosas que foram, parcialmente, mantidas no julgamento de primeira instância:

1-Bens utilizados como insumos:

1.1Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente, limpeza e vestuário – conservação e proteção de pessoas e patrimônio, fretes na manutenção e preservação do meio-ambiente. Os fretes não se referem a insumos;

1.2Pesquisas, melhorias e experiências – desenvolvimento e inovações;

1.2.1.Centro de Pesquisas (LAB);

1.3Manutenção eletrônica e instrumentação - partes e peças relativas à elétrica ou eletrônica de uso geral na planta industrial, que não se incorporam ao produto ou se desgastam diretamente com a produção;

1.4Registrados em centros de custos não produtivos - águas, resíduos e efluentes (ARE), casa de hospedes (CAH); administração Araxá (AXA);

1.5Bens não consumidos nem aplicados ao processo produtivo - refere-se a aquisições de bens que não se caracterizam como insumo, materiais partes e ferramentas diversas, melhorias de instalações, manutenção elétrica e hidráulica, tubulações entre outros, sendo que diversas peças descontadas como despesa posteriormente vieram a compor valor de bens do imobilizado, descontadas pelo contribuinte através da depreciação;

1.5.1Utilizados para transportar produtos - só são permitidos créditos sobre as embalagens utilizadas durante o processo de fabricação, ou que se incorporam ao produto. As embalagens de acondicionamento ou de transporte não dão origem a créditos;

1.5.2Pneus e câmaras de ar – destina-se aos veículos, para movimentar pessoas, uso nas obras e barragens e movimentação interna;

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

1.6 Investimentos ativados – bens e fretes incluídos na base dos créditos como despesa e também ativados, assim como fretes utilizados no transporte de bens que vieram a compor o ativo permanente;

1.7 Bens ativáveis – bens ou partes e peças adquiridas antes da imobilização e descontadas diretamente, sem incluir na base da depreciação. São bens de valor elevado e, em sua maior parte, agregados a imobilizados que estavam sendo constituídos, incluindo componentes agregados a imobilizados totalmente depreciados – que poderiam gerar novos encargos de depreciação (citados exemplos e planilhas com bens agregados);

1.8 Fretes - despesas de fretes internos, entre outros de equipamentos enviados para conserto, devolução de contêiner, produtos para industrialização por encomendas e remessas internas;

1.9 Beneficiamento - serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e, principalmente, fretes desses lingotes. Estes, não se referem ao processo produtivo do produto vendido.

1.10 Pagamentos à COMIPA - Custos operacionais COMIPA (Companhia Mineradora do Piraclo de Araxá), sejam ressarcimento do custo de sua controlada ou apoio financeiro no período, não se caracterizam como serviços prestados para a produção;

1.11 Óleo diesel - Glosado a parte consumida em máquinas e veículos que não são do processo produtivo;

2-Serviços utilizados como insumos:

2.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente e limpeza geral – contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101301 - Manutenção Civil, 31101412 - Limpeza Geral, 31101406 - Pró Araxá, e 31101309 - Melhoria, Recuperação e Monit. Área Ambiental);

2.2 Pesquisas e melhorias de processos - contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101423 - Pesquisas e Desenvolvimento de Processos e 31101310 - Melhoria de Processos);

2.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - (conta 31101311) são serviços de assistência técnica, inspeção, calibração e manutenção;

2.4 Serviços registrados em centros de custo não produtivos - sem aplicação direta ou desgaste na fabricação (AXA - Administração Araxá; LAB - Centro de Pesquisas, ARE - Águas, Resíduos e Afluentes, MEA - Meio Ambiente, Esgoto e Água, BAR - Barragens; SGS – Sistema de Gestão do Solo; EXP - Expedição);

2.5 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo – como exemplos, jateamento, hospedagem, instalação de andaimes, entre outros;

2.5.1 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo / Beneficiamento - em lingotes de alumínio e cátodo de níquel, aplicados em estabelecimentos das contratadas e também não diretamente no produto, mas para gerar os insumos a serem utilizados;

2.5.2 Serviços sanitários para exportação - pós-produção;

2.5.3 Em bens utilizados para movimentar e transportar produtos - reforma e restauração de tampas, paletes, containeres etc;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

2.5.4 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo / de máquinas – despesa de motoniveladora e escavadeira;

2.5.5 Locação de serviços realizados com máquinas e equipamentos – são serviços realizados por caminhões guindastes, caminhões pranchas e outros, conduzidos por operadores na montagem, construção e manutenção de instalações;

2.6 Serviços utilizados como insumos / fretes – transporte de rejeitos da metalurgia;

2.7 Investimentos ativados / serviços - São serviços apropriados em contas do ativo permanente que contribuíram para o resultado de mais de um exercício, cujos créditos só poderiam ser apropriados por meio da depreciação;

2.8 Dispêndios com serviços ativáveis – serviços que proporcionam um tempo de vida útil superior a um ano, aplicados em imobilizações em andamento ou em imobilizações concluídas;

3-SEM GLOSA;

4-Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas - Glosados os casos não contemplados na norma, referentes a aluguéis de veículos, sendo inclusos serviços de transporte, movimentação e elevação de materiais;

5-SEM GLOSA;

6-Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado – com base no valor de aquisição:

6.1 Bem adquirido de pessoa física - sobre ponte rolante (cód. 15232-0);

6.2 Bem adquirido com benefício fiscal (Recap) - Sobre um dos bens adquiridos com o benefício foi descontado crédito;

6.3 Centros de custos indiretos – AGU - Abastecimento e Tratamento de Água, ENE

– Subestação Energia Elétrica);

6.4 Centro de custos não produtivos - AXA - Administração Araxá, LAB - Centro de Pesquisas, BAR - Barragens; e PDT - Pesquisa e Desenvolvimento de Processos;

6.5 Centro de custo: Mineração – os serviços estão a cargo da COMIPA (Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá), assim foram glosados os créditos decorrentes de depreciação das máquinas e equipamentos respectivos;

6.6 Bens não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos - retroescavadeira, rádio, carregador de bateria, software de alarme, entre outros;

7-SEM GLOSA;

8-SEM GLOSA

9-Bens utilizados como insumos – importação

9.1- Agregados a imobilizados em andamento - glosa dos valores de aquisições que foram agregadas de imobilizado em andamento, condição para a qual só é

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

admitido crédito conforme art. 15, V, da Lei 10.865/2004, ou opcionalmente na forma do parágrafo 7º do citado artigo;

9.2- Importados ativáveis - aproveitado crédito como despesa operacional para uma das bombas agregadas ao imobilizado bombas de vácuo turmomolecular;

9.3- Frete importação – Não há previsão de crédito na importação, uma vez que a Lei 10.865/2004 não contemplou o frete.

Antes de tudo, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto a mineração e industrialização de minérios, bem como o comércio de produtos metalúrgicos, químicos entre outros produtos e atividades. A empresa extrai minério de pirocloro, de sua mina em Araxá. Tem como principais produtos o ferro-níobio, o óxido de níobio de grau vácuo entre outros relacionados ao níobio. A atividade desempenhada é de vulto, envolvendo grande número de lançamentos contábeis e documentos.

Recorrente sustenta, em manifestação de inconformidade, no que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, que a glosa de créditos efetuadas ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Junta aos autos os seguintes documentos: Procuração / Documentos Societários; Laudo de Funcionalidades – Processo 10650.901217/2010-18; Lista de Siglas e Abreviações (vide em arq_ao_pag); Bens glosados - Planilha com descrições sobre funcionalidade de determinados itens (vide em arq_ao_pag); Item 1.1 – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Item 1.2 - Cal Granulada Calcítica – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Registro contábil e Fotos – Estoque – Produto Acabado – 31.12.2013; Itens 1.5 e 2.2 do TVF – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Itens 1.6 e 2.3 do TVF – Bens e Embalagens – Fotos (vide em arq_ao_pag); Itens 1.8 e 2.4 do TVF – Equipamentos Móveis – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Escritura Pública de Constituição da COMIPA; Assembleia Geral Extraordinária da COMIPA de 28.4.1989; Norma Internacional para Medidas Fitossanitárias n. 15 (NIMF n. 15); Instrução Normativa n. 4, de 6.1.2004, do MAPA; Item 1.11 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 2.1 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 5.2 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 1.4 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 1.12 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); **laudo de funcionalidade (fls. 214 a 298), entre outros.**

A DRJ, inicialmente, resolve baixar os autos em diligência para (fls. 722 a 735):

a) providenciar a ciência do presente despacho de diligência, intimando a empresa a prestar esclarecimentos, comprovação ou cálculos, se a fiscalização considerar necessário para a realização da diligência solicitada;

b) recalcular os valores passíveis de ressarcimento (direito creditório), a partir da nova apuração dos créditos, em consonância com os saldos de créditos apurados e desconto das contribuições, sem considerar as glosas de créditos decorrentes de depreciação de bens do ativo imobilizado, referentes às locações para a empresa Comipa (item 6.5 dos Relatórios Fiscais), de serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e cátodos de níquel (incluídos entre os gastos dos itens 1.9 e 2.5.1 do relatório fiscal) e dos vergalhões denominados "ferro de construção 3/4" x 750MM" (item 1.5 dos RF);

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

- c)prestar outras informações, caso entenda ou forem constatados elementos que possam ser úteis à solução da lide, fazendo constar nos autos;
- d)produzir relatório de diligência, com as conclusões e valores;
- e)dar ciência do resultado desta Resolução/Diligência ao contribuinte, facultando-lhe a oportunidade de contestação no processo, tão somente quanto às questões aqui tratadas, no prazo de 30 (trinta) dias, se assim o desejar.

A diligência foi cumprida, conforme fls. 737 a 738, apresentando recálculo dos créditos.

A Contribuinte foi notificada e apresentou manifestação (fls. 745 a 763) pontuando que a autoridade fiscal apenas realizou o recálculo dos créditos, com os quais concorda. Contudo, informa que a diligência não foi cumprida integralmente porque não reanalisou as glosas originalmente efetuadas, de acordo com os critérios da essencialidade e relevância, assim como a pertinência dos dispêndios com bens e serviços com o processo produtivo, de acordo com toda a documentação apresentada.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, **deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP)** e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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 SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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 determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao 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

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

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 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.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

A Recorrente apresenta junto à sua manifestação de inconformidade uma série de documentos que demonstram o descritivo de sua operação, assim como laudos que justificariam a qualidade de insumos dos bens e serviços utilizados (essenciais e relevantes) no processo produtivo (listagem dos documentos pontuada no início desse voto).

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

O julgamento foi convertido em diligência, a qual se limitou a realizar os recálculos dos créditos na forma da Resolução da DRJ. Em resposta, a Contribuinte aduz que não foram analisados os documentos apresentados, nem reanalisadas as glosas à luz do conceito de insumos definido pelo STJ.

O acórdão recorrido, quanto à diligência realizada, argumenta que a autoridade fiscal não tinha a obrigação de refazer toda a auditoria, colhendo novos elementos. Aduz que o pedido de diligência ou perícia feito pelo Contribuinte deve expor os motivos que a justifiquem e conter a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, de modo a atender os requisitos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72. O parágrafo primeiro deste mesmo artigo 16 determina que se considere não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender a estes requisitos. No presente caso, *diante dos fatos e das conclusões expostas neste voto, bem como dos elementos já juntados aos autos, considera-se prescindível a realização de nova perícia/diligência.*

No mérito, o acórdão recorrido buscou alinhar a análise dos créditos dos insumos glosados lastreada no Parecer Normativo SRF nº 5/2018, contudo trouxe uma análise pouco profunda sobre os créditos glosados no caso concreto e sem a análise dos documentos trazidos pela Contribuinte em manifestação de inconformidade. Além disso, a análise direta da DRJ sem oportunizar a legítima defesa, com a apresentação de laudos técnicos junto à fiscalização ordinária, poderia gerar futura nulidade, tendo em vista uma possível supressão de instância, já que a autoridade administrativa não fundou a autuação com base no novo Parecer Normativo, nem tão pouco na nova orientação do STJ.

Diferente do que decidiu a DRJ, entendo que, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Ora, se há documentos nos autos que justificam a procedência do crédito pleiteado, eles devem ser analisados pela autoridade competente, independente do momento em que apresentados, em nome do formalismo moderado e do princípio da verdade material.

Desta forma, uma vez que o contribuinte trouxe aos autos robusta argumentação e documentos que sugerem a existência do crédito entendo que o processo não está apto a ser julgado no presente momento.

Assim, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto ao crédito pleiteado.

Importante salientar que não pode o CARF suprir deficiência instrutória ainda que em sede de compensação. Observa-se que nem a autoridade de origem, nem a DRJ, se pronunciaram sobre os novos documentos apresentados pelo Contribuinte, que podem impactar diretamente na apuração dos valores envolvidos no pedido de compensação.

As autoridades administrativas não podem deixar de analisar a materialidade dos débitos e créditos em compensação, caso contrário restará comprometida a própria regularidade do processo administrativo de restituição e compensação de tributos, cuja consequência é declaração de nulidade, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração em estudo:

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.
2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;
3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens do ativo imobilizado (depreciação), com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;
4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma os bem atinentes ao item anterior foram contabilizado, se imobilizado ou despesa;
5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;
6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos e documentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração 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), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;
7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente Resolução.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.250 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10650.900688/2012-71

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Pedro de Sousa Bispo – Presidente Redator