



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10650.902649/2016-31  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.285 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2021  
**Assunto** SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA  
**Recorrente** COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro de Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), 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**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 110-000.974, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ10) que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, para reconhecer o direito creditório adicional no valor de R\$ 44.624,41 (quarenta e quatro mil, seiscentos e vinte e quatro reais e quarenta e um centavos)

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

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.

#### COMPENSAÇÃO. DÉBITOS. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Incidem multa de mora e juros moratórios, quando da cobrança de débitos informados em declaração de compensação, em função da inexistência do direito creditório.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

#### PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Ausentes os requisitos legais de admissibilidade e demonstrada a desnecessidade, indefere-se pedido para nova remessa em diligência.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

#### CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos no regime não-cumulativo das contribuições é feito para o período de apuração a que se refere, o que possui efeitos sobre o valor apurado e torna viável a auditoria, devendo ser adotado o controle no demonstrativo previsto, conforme o caso, Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) ou na EFD-Contribuições.

#### REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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.

#### REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. PESQUISAS.

Somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos ou não aproveitados pela própria empresa.

#### INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

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.

#### APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

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.

#### INSUMOS. SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO.

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.

#### INSUMOS. EMBALAGEM.

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.

#### INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. GASTOS POSTERIORES.

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.

#### PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. IMOBILIZADO. CRÉDITOS.

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento (PER) combinado com Declarações de Compensação (Dcomp) referentes a crédito de Pis/Pasep não cumulativo – exportação do 1º trimestre de 2013. O valor pleiteado como crédito (antes das compensações) somou R\$ 1.885.734,76.

O despacho decisório (fl. 812), conjuntamente com os documentos de análise do crédito que o acompanham, Termo de Verificação Fiscal (TVF) lavrado pela fiscalização e Relatório Fiscal (RF), com os resultados das glosas e repercussões, **deferiu o valor de R\$ 1.538.034,31, sendo as compensações homologadas até o limite do crédito, por decorrência.** Os documentos e planilhas de análise foram cientificados ao contribuinte, sendo que também foram lavrados Autos de Infração que autos de lançamento da Cofins e do PIS para o ano-calendário em questão, tendo em vista a insuficiência dos créditos da não-cumulatividade decorrentes das glosas.

A empresa optou pelo Lucro Real anual e apura as contribuições sob o regime não cumulativo. A legitimidade dos créditos e apuração das contribuições foi auditada, sendo a escrituração contábil e fiscal da empresa cotejada com as declarações e

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

demonstrativos entregues. Foram apuradas infrações decorrentes da apuração indevida de créditos.

No TVF acima citado, as infrações constatadas, e questionadas, foram esquematizadas conforme abaixo (mantida a numeração e incluídos apenas os itens objeto de glosa).

1- Bens utilizados como insumos:

1.1 Bens não consumidos nem aplicados ao processo produtivo: referem-se a aquisições de bens que não se caracterizam como insumo, destinadas aos setores administrativos, bem como materiais e ferramentas diversas, não abrangidas pelo conceito (eg, fita isolante, adaptador, adesivo, plug, silenciador, válvula). Entre as glosas, encontram-se também itens com denominação genérica, para os quais não é indicado máquina ou equipamento específico;

1.2 Tratamento de água: Não pode ser considerado como uma etapa do processo produtivo;

1.3 Terras raras: Os produtos utilizados no chamado “concentrado de terras raras” não são insumos para a produção de produtos destinados à venda;

1.4 Laboratório: Registram materiais usados no laboratório e/ou testes ou análises, não se enquadrando como hipótese de creditamento;

1.5 Manutenção elétrica, eletrônica e instrumentação: São gastos em equipamentos, partes e peças para aplicação em construções ou ampliações ou de uso geral na planta industrial, que não se incorporam ao produto ou se desgastam diretamente com a produção. Também constam materiais elétricos e eletrônicos de uso geral, como cabos, baterias, relé, luminária, ventilador, termostato, etc;

1.6 Bens e embalagens utilizadas 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;

1.7 Pneus e câmaras de ar: São usados em veículos, para transporte interno de pessoas, produtos e materiais;

1.8 Equipamentos móveis: Partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes usados em meios de transporte interno de insumos, materiais e produtos, sem previsão de apuração de créditos;

1.9 Construção civil: São gastos em obras e compras, como cimento, calha, resina, tinta, vergalhão, entre outros;

1.10 Custos operacionais COMIPA (Companhia Mineradora do Piraclo de Araxá): após a empresa informar tratar-se de serviços prestados, depois de ressarcimento do custo de aluguel, indica que foram feitos pagamento à Comipa como reembolso de custos;

1.10.1 Intimações e respostas: descreve as explicações da empresa, que indicam que a terminologia serviços operacionais serve apenas para fins gerenciais;

1.10.2 COMIPA – constituição e atividade: a empresa foi criada pela CBMM, junto com a Codemig (Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais), para a extração dos minérios e sua venda, exclusivamente para CBMM;

1.10.3 Créditos apurados sobre reembolso de custos operacionais da COMIPA: com período de crise, COMIPA passou a ter dificuldades no fechamento das contas. Foram feitos pagamentos para a empresa, registrados nas notas fiscais como “outras saídas” e

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

nas informações do produto/serviço como “recuperação de despesas”. Os valores foram glosados;

1.11 Insumos indiretos: São (a) ácido fosfórico, aditivos e solução para tratamento da caldeira (eliminam incrustação e bactérias); (b) revestimentos, areias e argamassas (revestem as lingoteiras e protegem o equipamento); (c) nitrogênio (para conter o nível de oxigênio baixo dentro dos silos; e (d) Anti espumante (controle de espuma causado por reações físico químicas). Glosados por falta de previsão de crédito para insumos indiretos;

1.12 Insumos indiretos – Análises: Foram glosados os itens destinados a testes, pesquisas e análises, sejam pré ou pós produção ou ainda para viabilizar colocação no mercado;

1.13 Fretes: Glosados para devoluções de contêineres vazios, utilizados na remessa de produtos intermediários ou matéria-prima (areia, pó de ferro etc.) e encaminhamento para assistência técnica ou envio de cátodo de níquel ou lingote de alumínio para industrialização por encomenda, sem previsão de crédito;

1.14 Óleo diesel e biodiesel: Foi mantido o crédito para os casos onde havia informação coerente entre o utilizado e aproveitado em centros de custos produtivos, como os apropriados aos centros de custos DES (Desforaço), FER (Metalurgia) e OES (Óxidos refratários), sendo os demais glosados;

2- Serviços utilizados como insumos.

2.1 Serviços não utilizados no processo produtivo: Foram glosados os serviços que não podem ser caracterizados como insumos, quais sejam, manutenção preditiva, montagem/desmontagem de andaimes, dedetização, serviços de técnicos em segurança e outros serviços afins;

2.2 Serviços utilizados na manutenção elétrica, eletrônica e instrumentação: Foram registrados em contas específicas, mas não são serviços utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda, tais como consultoria, de inspeção, de calibração, de automação etc

2.3 Serviços aplicados em bens e embalagens de transporte: Despesas com serviços para acondicionamento ou movimentação;

2.4 Serviços utilizados em equipamentos móveis: Serviços utilizados nos próprios equipamentos móveis, inclusive correia transportadora, também foram objeto de glosa;

2.5 Serviços utilizados na troca de pneus e câmaras de ar: Valores glosados por motivos já expostos

3- Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas: Glosados os casos não contemplados na norma, referentes a aluguéis de veículos. Há serviços de transporte, movimentação e elevação de materiais;

4- Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda: foram glosados os fretes rodoviários internos e os fretes marítimos internacionais, incluindo os que constavam como remetente e destinatário a própria CBMM;

4.1 Fretes rodoviários internos – não geram crédito;

4.2 Fretes marítimos internacionais – incluindo os que constavam como remetente e destinatário a própria CBMM, ou ainda os isentos;

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

5- Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado – com base no valor de aquisição: A opção da empresa no período foi pelo desconto acelerado no prazo de 4 (quatro) anos;

5.1 Centros de custos não produtivos: Igual aos casos anteriores;

5.2 Bens não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos: Inclui prateleiras, alarmes, compressor, impressoras, entre outros;

6- Ajuste de acréscimo de crédito: Não foram acatados, uma vez que todo crédito anterior já foi utilizado;

A empresa foi cientificada do despacho decisório e demais documentos em 17/10/2017. Em 14/11/2017, foi apresentada manifestação de inconformidade.

De início, a empresa relata o procedimento realizado, discriminando todos os itens que resultaram na autuação/indeferimento. Solicita reunião dos processos administrativos e julgamento conjunto com relação ao processo de auto de infração do mesmo período e demais processos de ressarcimento/compensação resultantes.

Com relação aos créditos, a manifestação de inconformidade fixa, primeiro, algumas premissas, concluindo não ser possível “importar” conceitos da legislação do IPI. Também que as leis instituidoras não limitam as deduções de créditos possíveis, sendo que o termo insumo deve ser compreendido de acordo com seu conceito econômico, abrangendo tudo que seja utilizado, empregado ou consumido para produção de um bem ou serviço. O critério contábil de custo de absorção, descrito pelo Parecer Normativo CST nº 6/1979 seria uma abordagem segura de verificação. Cita o Ag. Reg. No 10.637/2002 e 10.833/2003. Cita doutrina e jurisprudência do Carf, que afastou o conceito restritivo.

Descreve, também, o processo produtivo, demonstrando a complexidade e as diversas fases da produção. A manifestante ressalta que vários processos administrativos anteriores foram baixados pelo Carf determinando a confecção de Laudo de Funcionalidades, sendo **que anexou ao presente o laudo** que constou de um desses processos, que constitui prova sobre a ligação de diversos dos gastos incorridos com o processo produtivo. **Junta também lista de siglas e abreviações**, usada nas descrições, com vistas a permitir análise dos documentos descritivos das funcionalidades dos bens e serviços.

Quanto aos itens glosados, especificamente, argumenta, em apertada síntese:

**Bens não consumidos ou aplicados no processo produtivo:** Conceito de insumo adotado não adequado, como antes abordou. As partes e peças de reposição são necessárias no processo produtivo. Cita o Carf. Exemplifica com o Anel Borracha p Acop/ Alvenius N/10 12" utilizado em diversos equipamentos para evitar vazamentos. Destaca, também, a Camisa de Desgaste, que envolve o tambor do separador magnético da unidade de concentração, ficando em contato direto com o material atraído, magnetita, e sofrendo desgaste direto no processo produtivo. Menciona o laudo de funcionalidades e anexos;

**Tratamento de água:** A glosa decorre de interpretação restritiva sobre o conceito de insumo. Esclarece a interessada que o tratamento de resíduos e de efluentes líquidos é indispensável, em termos de proteção ambiental, e também de modo que possa reaproveitar a água em seu processo produtivo. Assim, são inerentes à produção. Foi incluído na glosa, a “cal granulada calcítica”, que é componente da mistura jogada no forno da unidade metalúrgica. Em anexo, apresenta fotos em vídeos, sendo a cal jogada nos misturadores que preparam uma mistura, posteriormente fundida;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

**☐☐ Terras raras:** Inexiste nas leis uma norma que condicione os créditos à existência de receitas de vendas. Não houve venda no período, mas são produtos do portfólio da empresa, o que comprova com os registros contábeis do estoque de produtos acabados e fotos;

**☐☐ Manutenção elétrica, eletrônica e instrumentação:** Insumo não é apenas o consumido ou que se desgasta no processo produtivo. A automação é de uso geral nas plantas industriais. Exemplifica com válvulas e rolamentos. Por equívoco, a fiscalização incluiu nesse item da glosa o Termopar, usado para transmitir a temperatura provocada pela fusão que gera o ferro nióbio;

**☐☐ Bens e embalagens** utilizados para transportar e movimentar produtos e serviços aplicados nesses bens: No próprio TVF, fica esclarecido que "... as embalagens para venda do produto são itens imprescindíveis da atividade da requerente, eis que, sem elas, a requerente não conseguiria movimentar insumos e produtos durante as etapas de seu processo produtivo". Além disto, estas embalagens são responsáveis pela manutenção da qualidade dos produtos fabricados, evitando contaminações ou perdas causadas por partículas ou detritos. Daí a evidente vinculação destes gastos à produção. Também se adéquam à finalidade e ao tipo de cliente, sobre o que apresenta fotos, decisões do Carf e judiciais;

**☐☐ Pneus e câmaras de ar e os serviços utilizados na troca:** A empresa realmente utiliza os veículos no processo produtivo. São caminhões, empilhadeiras e carregadeiras usadas para Também os veículos são usados para lavar e remover detritos das instalações industriais;

**☐☐ Equipamentos móveis e serviços aplicados:** Os equipamentos móveis e correias transportadoras deslocam a matéria prima do local onde é extraída para o processo produtivo, como também pelo transporte interno dos bens entre as etapas do processo produtivo. O Laudo de Funcionalidades e documentos e fotos, anexos, assim demonstram;

**☐☐ Construção civil:** Demonstra novamente a investigação insuficiente do trabalho fiscal, pois, por exemplo, dentre os itens glosados estão materiais utilizados no chamado "tamponamento de forno elétrico". São vergalhões para tamponar os furos de corrida do forno no processo de fusão, sendo consumidos no processo produtivo. Apresenta fotos;

**☐☐ Custos operacionais da COMIPA:** A partir da explicação sobre a parceria estabelecida e das relações contratuais, as conclusões foram assim resumidas;

Diante da ociosidade de parte dos funcionários e das máquinas da COMIPA nesse período, notadamente no ano de 2013, a requerente - cuja atividade, embora afetada pela crise, se manteve - ajustou com a COMIPA que ela utilizaria os equipamentos de sua propriedade, mas locados à COMIPA, em serviços rotineiros de sua produção, dentre eles o transporte e a disposição da escória gerada na produção. Também foi negociado que, sempre que possível, estes equipamentos seriam manuseados por funcionários da COMIPA, quer porque alguns destes funcionários estavam ociosos, quer porque eles estavam habituados ao manuseio dos referidos equipamentos.

Como alocou em suas atividades equipamentos da COMIPA, a requerente convencionou com aquela companhia que lhe reembolsaria os custos relativos à locação dos equipamentos, à sua manutenção e à sua conservação.

Era natural que a requerente e a COMIPA ajustassem o reembolso, pela primeira, dos custos relativos a equipamentos da segunda, já que ambos estavam alocados em atividades da requerente. De fato, como os referidos equipamentos estavam à disposição e a serviço da requerente, e não da COMIPA, os custos a eles inerentes foram arcados pela requerente, o que era coerente com a decisão de alocar aqueles equipamentos ociosos em atividades produtivas da requerente.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10650.902649/2016-31

O acordo de alocação de equipamentos e funcionários à requerente era natural, não só pela estreita dependência e vinculação das atividades destas empresas, como também porque ambas operam em áreas contíguas, facilitando, assim, a alocação convencionada nos meses em que havia equipamentos e pessoal ocioso.

É bem verdade que, em outros períodos, ao ser questionada sobre os acontecimentos que deram origem aos aludidos pagamentos, a requerente chegou a afirmar que a COMIPA havia lhe prestado serviços, a exemplo dos serviços operacionais de apoio à produção na Metalúrgica.

Mas a própria requerente cuidou de esclarecer, em manifestações posteriores, que a COMIPA não lhe prestou propriamente serviços. Na verdade, os registros em contas de serviços apenas serviram para identificar o valor correspondente à utilização de resíduos oriundos da planta metalúrgica da requerente.

Pelos motivos acima, a Comipa foi reembolsada dos custos inerentes à cedência dos equipamentos e funcionários. Seguindo o argumento, mostra-se que as despesas em questão decorrem da locação de equipamentos da COMIPA à requerente, porquanto a COMIPA foi reembolsada pelos custos que competiam à recorrente e que estavam diretamente vinculados às atividades diuturnas da requerente. Cita acórdão do Carf que reconheceu dedutibilidade de pagamentos efetuados à Comipa;

**☐☐ Insumos indiretos:** O trabalho fiscal nada apresenta de provas quanto à alegada não aplicação direta dos itens no processo produtivo. No caso do (i) ácido fosfórico, aditivos e solução para tratamento da caldeira, a própria fiscalização admite que os itens têm a função de inibir incrustações e corrosão proveniente do contato com a água, controlando, limpando e eliminando bactérias. Os (ii) revestimentos (argamassas/areias) são necessários, e, exemplificando com a areia, tem-se que ela não serve apenas para a preservação das lingoteiras, mas existe contato direto com o produto e serve na própria formação do lingote em si (mostra fotos e cita a Solução de Divergência Cosit 7/2016);

**☐☐ Insumos indiretos** - análises e laboratórios: Glosa parte da interpretação restritiva de insumos. Testes e atendimento de especificações técnicas são obrigatórios para concretização das vendas (cita acórdãos do Carf);

**☐☐ Fretes:** O serviço de transporte de bens entre os estabelecimentos industriais e unidades de produção da pessoa jurídica constitui custo de produção, quando o produto ainda está em fase de industrialização. Exemplo é o transporte de pó de alumínio e níquel, para aproveitamento no processo produtivo. São citadas decisões do Carf e o Parecer CST n.º 06/1979, entendendo que devem ser incluídos na base de cálculo dos créditos todos os gastos complementares à aquisição ou produção.

O crédito da não cumulatividade se aplica aos fretes contratuais de retorno, ao envio e retorno para industrialização de terceiros e à devolução de contêineres;

**☐☐ Óleo diesel e biodiesel:** Além dos valores reconhecidos pela fiscalização, também deve ser admitido o diesel consumido em veículos como escavadeiras, guindastes e caminhões basculantes, entre outros, todos utilizados no processo produtivo, no manuseio de matérias primas, insumos e produtos acabados. Fotos foram apresentadas. Os créditos foram aceitos em outros períodos, o que caracteriza modificação dos critérios jurídicos, sobre o que cita o CTN;

**☐☐ Serviços não utilizados no processo produtivo:** Repisa os argumentos sobre os limites do conceito de insumos utilizado na auditoria e ressalta que os gastos em questão são custos gerais da atividade produtiva. Os serviços de manutenção são necessários no processo produtivo. Já os serviços de tratamento fitossanitário quarentenário para embalagens e suportes de madeira atendem às exigências internacionais e obrigações junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

Cita serviços de beneficiamento, como do lingote de alumínio. O bem, transformado, é usado na produção de ferro-nióbio diretamente;

**□□ Despesas com alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas:** São alugueis previstos no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003. A Lei nem mesmo exige vinculação à produção, o que está reconhecido pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB na Solução de Consulta 95/2015. Também se enquadrariam como serviços, pois vinculados à produção, como barragens, onde se deposita os rejeitos, ou no tanque de água, que abastece as unidades de metalurgia;

**□□ Despesas com frete na operação de venda:** Com relação aos fretes rodoviários internos, destaca tratar-se de etapa da operação de venda, sendo todos dispêndios necessários para viabilizar o negócio. No caso, há limites na pura interpretação literal para delimitar o alcance do dispositivo legal. O essencial é que o frete seja na direção do comprador. Cita jurisprudência em apoio ao argumento. No caso dos fretes marítimos, refuta os dois argumentos apresentados pela fiscalização. Primeiro, a alegação de existência de frete intercompany é descabida. O fato de algumas remessas serem destinadas a subsidiárias da empresa não é óbice, uma vez que os produtos são vendidos para suas subsidiárias e suas distribuidoras no exterior, as quais posteriormente revendem os produtos para os clientes finais. Quanto ao segundo elemento, relacionado à vedação do direito ao crédito quando a aquisição não estiver sujeita ao pagamento das contribuições, vê-se que não se aplica as aquisições de serviços e bens voltados a outras destinações, ainda que relacionados a operações não tributadas, como é o caso das contratações de transporte de venda ao exterior, que não se trata de insumo aplicado na fabricação, mas custo pós-produção, custo de venda. Cita Soluções de Consulta da Receita Federal que entende sustentar o argumento;

**□□ Bens do ativo imobilizado** - encargos de depreciação de máquinas e equipamentos alocados no centro de custos LAB: Já argumentado. Bens para otimização do processo produtivo devem ser reconhecidos. Cita Forno THGA para Espectrofotometro, sendo que a determinação de traços de impurezas em produtos é indispensável;

**□□ Bens do ativo imobilizado** - encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado supostamente não utilizados na fabricação de produtos: As caçambas, por exemplo, possibilitam armazenar minério estéril para transporte. O Laudo, anexo, descreve as funcionalidades e permite concluir que todos os bens estão contemplados no inciso VI do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

**□□ Ajustes de acréscimo de crédito** - São créditos de aquisições registradas extemporaneamente em março de 2008 relativas ao período 2004 a 2006, que manteve em suas declarações com intuito de controle, mas sem aproveitamento. São os mesmos créditos já glosados nos processos 10650-900666/2012-19 e 10650-900665/2012-66, dos quais transcreve os despachos decisórios, o que caracteriza a duplicidade da glosa.

Mesmo que eventualmente mantido o despacho decisório, seria descabida a imposição de penalidades e cobrança de juros. Menciona o art. 100 do CTN e posicionamento do STJ sobre o contribuinte de boa-fé. Ainda, tendo agido em conformidade com o entendimento materializado em dezenas de soluções de consulta, não podem ser exigidos juros e multas incidentes sobre os débitos objeto de compensação.

Anexa planilhas e documentos relacionados aos diversos itens contestados. Por fim, protesta por todas as provas de direito admitidas, tais como a juntada de documentos e realização de diligências. Requer o reconhecimento do crédito pleiteado e a homologação das compensações. Alternativamente, o cancelamento da multa e juros cobrados sobre os débitos compensados.

A unidade de origem encaminhou o processo para a apreciação da DRJ, atestando assim a tempestividade da peça contestatória.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

Esta DRJ baixou o processo em diligência por meio de Resolução constante das fls. 917 a 930 em conformidade com os arts. 18 e 29 do Decreto 70.235/1972 e arts. 35 a 37 do Decreto 7.574/2011. O pedido restou assim redigido:

- 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 dos autos de infração, 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: (i) referentes às aquisições da "camisa de desgaste" (item 1.1 do Termo de Verificação Fiscal); (ii) de serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio (item 2.1 do TVF); (iii) de areia coberta para shell molding e areia média lavada (constante do item 1.11);
- c) prestar outras informações, caso entenda ou forem constatados elementos que possam ser úteis à solução da lide, fazendo constar nos autos;
- e) produzir relatório de diligência, com as conclusões e valores;
- f) 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 fiscalização refez os cálculos em conformidade com os critérios definidos na diligência e apresentou as conclusões no Relatório de Diligência das fls. 933 a 934, com os novos valores de ressarcimento.

Cientificada da diligência, a empresa se manifestou em 26/05/2020. Aponta que a unidade apenas recalculou os valores com atenção aos itens expressamente citados na diligência:

No que tange aos referidos cálculos realizados pela fiscalização, a ora requerente não tem qualquer comentário a fazer, dado que, de fato, os cálculos estão corretos.

Registre-se, contudo, que a autoridade fiscal não cumpriu integralmente a diligência determinada pela DRJ/POA, na medida em que não reanalisou as glosas originalmente efetuadas, à luz dos critérios da essencialidade e pertinência dos dispêndios com bens e serviços com o processo produtivo, limitando-se a recalcular os valores a partir da exclusão dos itens expressamente determinados na resolução.

Contesta a limitação do trabalho realizado. A determinação da diligência permitia novas verificações, que já deveriam ter sido efetuadas aplicando o conceito de insumo estabelecido a partir do decidido pelo STJ. Discorre sobre o conceito de insumo e critica a falta de abrangência imposta na análise concreta, mencionando a Nota da PGFN (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF) e Parecer da Receita Federal (Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018) que adotaram o conceito. Aduz que a fiscalização já tem adotado o novo conceito em procedimentos mais recentes em que a requerente é parte, comparando os procedimentos e anexando exemplo de termo de verificação fiscal.

Reitera os questionamentos efetuados na manifestação de inconformidade sobre os demais itens. Aborda especificamente os bens do ativo imobilizado, a manutenção elétrica e eletrônica, os bens e serviços não consumidos nem aplicados no processo produtivo, os bens e embalagens para transportar e movimentar produtos, os pneus e câmaras de ar, o óleo diesel, fretes, despesas com aluguel, tratamento de água, equipamentos móveis e serviços aplicados, os insumos indiretos, gastos com laboratórios e com as terras raras.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

Requer nova conversão em diligência. Assim não se entendendo, que receba a nova petição, que também ratifica a anterior, para julgar procedente a manifestação de inconformidade.

O conceito de insumos será abordado no voto, bem como a diligência no respeito ao detalhamento de cada item específico. A unidade retorna o processo para apreciação da DRJ.

Cientificada dessa decisão em 09/10/2020, conforme Termo de ciência fl. 1051, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário na data de 06/11/2020, 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.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

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 1ª trimestre de 2013, no valor de R\$ 1.885.734,76.

Mediante Despacho Decisório de fls. 812, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal de fls. 814 a 872, 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:

I - Bens utilizados como insumos:

- Tratamento de água;
- Concentrado de Terras Raras;
- Materiais utilizados em laboratório e/ou testes ou análises;
- Manutenção elétrica, eletrônica e instrumentação: equipamentos, partes e peças para aplicação em construções ou ampliações ou de uso geral na planta industrial;
- Bens e embalagens;
- Pneus e câmaras de ar;
- Equipamentos móveis: partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes usados em meio de transporte interno de insumos, materiais e produtos;

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

- Construção Cível: gastos com obras e compras, como cimento, calha, resina, tinta, vergalhão, entre outros;
- Custos operacionais COMIPA (Companhia Mineradora do Piraclo de Araxá): custos com aluguel;
- Insumos indiretos: por exemplo, (a) ácido fosfórico, aditivos e solução para tratamento da caldeira (eliminam incrustação e bactérias); (b) revestimentos, areias e argamassas (revestem as lingoteiras e protegem o equipamento); (c) nitrogênio (para conter o nível de oxigênio baixo dentro dos silos); e (d) Anti espumante (controle de espuma causado por reações físico químicas);
- Fretes: devolução de containers, remessas de produtos intermediários e matérias primas (areia, pó de ferro, etc), entre outros;
- Óleo Diesel e Biodiesel.

II – Serviços utilizados como insumos:

- Serviços como manutenção preditiva, montagem/desmontagem de andaimes, dedetização, serviços de técnicos em segurança e outros serviços afins;
- Serviços utilizados na manutenção elétrica, eletrônica e instrumentação;
- Serviços aplicados em bens e embalagens;
- Serviços utilizados em equipamentos móveis;
- Serviços utilizados na troca de pneus e Câmeras de ar.

III – Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas;

IV – Despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda;

V – Base de Cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado;

VI – Ajuste de acréscimo de crédito.

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-nióbio, o óxido de nióbio de grau vácuo entre outros relacionados ao nióbio. 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:

Doc. 01: Procuração / Documentos Societários

Doc. 02: Laudo de Funcionalidades – Processo 10650.901217/2010-18

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

Doc. 03: Lista de Siglas e Abreviações (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 04: Bens glosados - Planilha com descrições sobre funcionalidade de determinados itens (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 05: Item 1.1 – Fotos e vídeos (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 06: Item 1.2 - Cal Granulada Calcítica – Fotos e vídeos (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 07: Registro contábil e Fotos – Estoque – Produto Acabado – 31.12.2013

Doc. 08: Itens 1.5 e 2.2 do TVF – Fotos e vídeos (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 09: Itens 1.6 e 2.3 do TVF – Bens e Embalagens – Fotos (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 10: Itens 1.8 e 2.4 do TVF – Equipamentos Móveis – Fotos e vídeos (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 11: Escritura Pública de Constituição da COMIPA

Doc. 12: Assembleia Geral Extraordinária da COMIPA de 28.4.1989

Doc. 13: Auto de Infração e Relatório Fiscal do processo 10972.720051/2014-21

Doc. 14: Acórdão n. 1401-001.672, proferido no processo 10972.720051/2014-21

Doc. 15: Norma Internacional para Medidas Fitossanitárias n. 15 (NIMF n. 15)

Doc. 16: Instrução Normativa n. 4, de 6.1.2004, do MAPA

Doc. 17: Item 1.11 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 18: Despachos decisórios e defesas referentes aos processos n. 10650.900666/2012-19 e 10650.900665/2012-66

Doc. 19: EFD - Demonstração dos Créditos Apurados no Período (janeiro e dezembro de 2013)

Doc. 20: Item 2.1 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 21: Item 5.2 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 22: Item 1.4 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq\_ao\_pag)

Doc. 23: Item 1.12 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq\_ao\_pag)

A DRJ, inicialmente, resolve baixar os autos em diligência para (fls. 917 a 930):

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 dos autos de infração, 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: (i) referentes às aquisições da "camisa de desgaste" (item 1.1 do Termo de Verificação Fiscal); (ii) de serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio (item 2.1 do TVF); (iii) de areia coberta para shell molding e areia média lavada (constante do item 1.11);

c) prestar outras informações, caso entenda ou forem constatados elementos que possam ser úteis à solução da lide, fazendo constar nos autos;

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

e) produzir relatório de diligência, com as conclusões e valores;

f) 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. 933 e 934, apresentando recálculo dos créditos.

A Contribuinte foi notificada e apresentou manifestação (fls. 940 a 971) 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 matérias 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/fabril, 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. 15 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

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 imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência,

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10650.902649/2016-31

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 n.ºs 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 n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

---

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, 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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 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.

(...)

<sup>2</sup> 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 inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 art. 543-C da Lei n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

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).

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

---

(...)

§ 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. 18 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10650.902649/2016-31

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 n.º 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 n.º 5/2018, conduto 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 n.º 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 n.º 70.235/72.

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10650.902649/2016-31

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

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 n.º 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 n.º 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 n.º05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 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 n.º 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.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.285 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10650.902649/2016-31

(documento assinado digitalmente)

**Renata da Silveira Bilhim**