



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10670.900763/2012-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-010.188 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2020  
**Recorrente** INONIBRAS INOCULANTES E FERRO LIGAS NIPO BRASILEIROS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**PROVAS. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO**

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a conseqüente homologação das compensações declaradas.

A produção de provas é facultada das partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surgem conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão temporal.

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes à aquisição de material de embalagem - big bag, lacre de segurança, saco plástico, pallet's, película de polietileno, fita de aço, selo de aço e etiquetadora. Vencida a conselheira Larissa Nunes Girard que negava provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n° 3302-010.181, de 14 de dezembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10670.900755/2012-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## 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 n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório excertos do relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório que denegara parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP e não reconheceu nenhum valor a ser restituído/ressarcido que continha créditos de COFINS não cumulativa do período indicado.

Os fundamentos do Despacho Decisório e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na ementa do acórdão estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto, em síntese:

Salvo ocorrência de uma das causas impeditivas previstas no Decreto n.º 70.235/72, preclui o direito de apresentar provas documentais em momento posterior ao da impugnação.

Não há previsão legal de prazo para que a RFB se pronuncie em pedido de ressarcimento, tampouco disposição legal que obrigue a autoridade administrativa a conceder créditos por decurso de prazo sem averiguar o real direito da interessada.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica.

Para haver o creditamento referente a aquisições de materiais de embalagens, deve-se demonstrar de forma inequívoca que tais materiais atendem aos requisitos da essencialidade ou da relevância no desenvolvimento da atividade econômica.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário no qual argumenta sobre: (a) possibilidade de juntada de provas e informações a qualquer tempo no processo administrativo, em virtude da observância aos princípios da verdade material e ampla defesa; (b) impossibilidade do Fisco revisar o próprio crédito, em sua origem, efetuando ajustes nas bases de cálculo do tributo, após o prazo de cinco anos, com base na regra prevista no art. 74, § 5º da Lei n.º 9.430/96; (c) conceito de insumo após o julgamento do repetitivo do STJ; (d) direito aos créditos decorrentes de aquisição de material de embalagem; e (e) direito ao crédito na aquisição de lingoteira.

Termina o recurso requerendo: (i) o conhecimento do Recurso Voluntário, tendo em vista que preenchidos todos os pressupostos de recorribilidade e que interposto dentro do prazo legal; (ii) o seu provimento para que seja reformada a r. decisão proferida pela DRJ/FOR a fim de que sejam reconhecidos todos os créditos apurados de PIS/COFINS e, culminando na integral homologação dos pedidos de ressarcimento e compensações em questão; (iii) Alternativamente, a baixa do feito em diligência para que se proceda com a análise de todos os documentos contábeis e fiscais que se entender necessário.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

### Diligência

O pedido de diligência deve ser indeferido, pois como já se pronunciou a decisão de piso, o ônus da prova, nas situações em que temos o requerimento de ressarcimento e compensação de créditos supostamente indevidos, recai sobre o sujeito passivo, sendo certo que, não há que se falar em obrigatoriedade de diligência por parte da autoridade fiscal, uma vez que toadas as provas documentais deveriam ter sido apresentadas junto com a manifestação de inconformidade da recorrente.

Devemos ter em mente que não é cabível a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada em manifestação de inconformidade, vale dizer, o procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir a injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus do prova.

Certo é que não podemos deixar de observar que existem regras processuais claras, que regem o contencioso administrativo, regulando a instrução probatória, não cabendo ao julgador afastar tais regras em face de aplicação indevida de eventuais princípios. Assim, a aplicação de princípios como aquele do formalismo moderado ou da verdade material não dever abrir caminho para o afastamento de regras que servem , para a concretização de outros princípios jurídicos, sobretudo os processuais.

Pelo exposto nego a diligência pleiteada.

### Preclusão no Processo Administrativo

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando-se os autos verifica-se que na situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Noutro giro, que o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Diante dessas breves considerações, nego a possibilidade de apresentação de documentos em momento posterior ao da apresentação da manifestação de inconformidade, salvo se for comprovada alguma das exceções previstas no § 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/1972.

### **Decadência.**

Alega a recorrente que

“...estando o pedido de restituição acompanhado de um pedido de compensação, como ocorre no presente caso, por força do pedido de compensação que o acompanha, não se pode concluir de maneira diversa, senão de que o prazo para homologação acaba por estabelecer igualmente um prazo para análise do próprio Pedido de Restituição formulado pela Recorrente”.

Ledo engano da recorrente, pois a legislação tributária previu o instituto da homologação tácita apenas para as declarações de compensação e não para os pedidos de restituição ou de ressarcimento, senão vejamos:

O Código Tributário Nacional arrolou a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, cometendo à lei ordinária a

tarefa de disciplinar-lhe as condições e garantias (art. 170 do CTN). Essa previsão encampa uma conotação de norma delineadora de simples perspectiva de direito, notadamente por ser dirigida à autoridade administrativa.

Com o fito de fulminar qualquer conjectura voltada à atribuição de letra morta ao instituto da compensação em matéria tributária, em nível federal, houve a devida instrumentalização desse instituto jurídico, de modo que a Lei n.º 8.383/91, por força do seu art. 66, passou a autorizar a autocompensão de indébitos tributários no âmbito do lançamento por homologação.

Portanto, para que o contribuinte pudesse se valer do direito subjetivo à autocompensão de indébito tributário, nos termos do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, com alterações introduzidas pelo art. 39 da Lei n.º 9.250/95, bastava, simplesmente, que o mesmo tivesse efetuado pagamento indevido ou maior de tributos e que a compensação se realizasse com débitos vincendos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

Por sua vez, em 27 de dezembro de 1996, através da promulgação da Lei n.º 9.430, deu-se a inauguração de um novo regime jurídico compensatório que caminhava paralelamente àquele consagrado pela Lei n.º 8.383/91.

Posteriormente, O art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, altera a redação do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, acrescenta os parágrafos 1º a 5º, nos seguintes termos:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos remanescentes.*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

*(...)*

*§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (grifamos)*

*§ 5º A SRF disciplinará o disposto neste artigo.*

Com essa alteração foi instituída a Declaração de Compensação (DCOMP), procedida pelo próprio contribuinte e tendo o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa competente (§§ 1º e 2º).

O § 4º, acima transcrito, atribui aos “Pedidos de Compensação” pendentes de apreciação pela autoridade administrativa a nova disciplina aplicável à “Declaração de Compensação”, desde o seu protocolo.

A Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, alterou o § 5º e acrescentou ao art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, os §§ 6º ao 12, sendo relevante a transcrição do § 5º, in verbis:

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

Como visto, os “Pedidos de Compensação” pendentes de apreciação pela autoridade administrativa passaram a ser tratados como “Declaração de Compensação”, com efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa competente, no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Por sua vez, em relação ao prazo para homologação da compensação assim se manifestou a COSIT na SCI n.º 1, de 04/01/2006:

*EMENTA: PEDIDO DE COMPENSAÇÃO CONVERTIDO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE CINCO ANOS PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA PARA PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO NÃO CONVERTIDOS EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE EXAME DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CABIMENTO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE CONTRA O NÃO-RECONHECIMENTO DO CRÉDITO OBJETO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.*

*O prazo para a homologação de compensação requerida à Secretaria da Receita Federal tem sua contagem iniciada na data do protocolo do pedido de compensação convertido em declaração de compensação.*

*Será considerada tacitamente homologada, mediante despacho proferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito.*

*Não foram convertidos em declaração de compensação os pedidos de compensação de créditos de terceiros, “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 1969, título público, crédito decorrente*

*de decisão judicial não transitada em julgado e crédito que não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

*Os pedidos de compensação não convertidos em Declaração de Compensação não estão sujeitos à homologação tácita e devem ser deferidos ou indeferidos pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal.*

*Na hipótese de pedido de compensação convertido em declaração de compensação, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, após reconhecer a homologação tácita da compensação declarada, deve se posicionar quanto à procedência e ao montante do crédito do sujeito passivo para com a União.*

*Quando o crédito for reconhecido e tiver valor superior ao total do débito objeto da compensação tacitamente homologada, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal deverá promover a restituição do saldo creditório remanescente que foi objeto de pedido de restituição, desde que inexistam outros débitos a serem compensados com o referido crédito.*

*Ainda que haja o reconhecimento da homologação tácita da compensação pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal, é cabível a apresentação de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do direito creditório quando o crédito informado pelo sujeito passivo em seu pedido de compensação convertido em declaração de compensação não for integralmente reconhecido.*

*A DRJ, ao apreciar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do crédito objeto do pedido de restituição cumulado com pedido de compensação, pode reconhecer o exato valor do crédito do sujeito passivo para com a União, bem como o exato valor do débito compensado.*

O manual de controle do crédito tributário da Divisão de Administração do Crédito Tributário da Pessoa Jurídica – DIPEJ/CORAT assim dispõe acerca do assunto:

*a) o prazo para a homologação de compensação requerida à SRF tem sua contagem iniciada na data do protocolo do pedido de compensação convertido em declaração de compensação;*

*b) será considerada tacitamente homologada, mediante despacho proferido pela autoridade competente da SRF, a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito;*

*c) mesmo que o crédito informado seja inferior ao total dos débitos relacionados no pedido de compensação convertido em declaração de compensação, haverá a homologação tácita das compensações efetuadas (extinção definitiva dos débitos compensados) após o decurso do prazo*

*de 5 (cinco) anos para a homologação expressa, haja vista que a homologação tácita da compensação decorre exclusivamente do decurso do referido prazo, independentemente da procedência e do montante do crédito.*

*d) não foram convertidos em declaração de compensação os pedidos de compensação de créditos de terceiros, “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 1969, título público, crédito decorrente de decisão judicial não transitada em julgado e crédito que não se refira a tributos e contribuições administrados pela SRF;*

*e) os pedidos de compensação não convertidos em Declaração de Compensação não estão sujeitos à homologação tácita e devem ser deferidos ou indeferidos pela autoridade competente da SRF;*

*f) na hipótese de pedido de compensação convertido em declaração de compensação, a autoridade competente da SRF, após reconhecer a homologação tácita da compensação declarada, deve se posicionar quanto à procedência e ao montante do crédito do sujeito passivo para com a União;*

*g) quando o crédito for reconhecido e tiver valor superior ao total do débito objeto da compensação tacitamente homologada, a autoridade competente da SRF deverá promover a restituição do saldo creditório remanescente que foi objeto de pedido de restituição, desde que inexistam outros débitos a serem compensados com o referido crédito;*

*h) ainda que haja o reconhecimento da homologação tácita da compensação pela autoridade competente da SRF, é cabível a apresentação de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do direito creditório quando o crédito informado pelo sujeito passivo em seu pedido de compensação convertido em declaração de compensação não for integralmente reconhecido pela autoridade competente da SRF; e*

*i) a DRJ, ao apreciar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do crédito objeto do pedido de restituição cumulado com pedido de compensação, pode reconhecer o exato valor do crédito do sujeito passivo para com a União, bem como o exato valor do débito compensado.”*

De todo exposto, pode-se concluir, dentre outras premissas, que:

- a) Decorridos 5 anos entre o protocolo da declaração de compensação e o despacho decisório, terá ocorrido a homologação tácita das compensações declaradas; e
- b) As compensações atingidas pelo instituto da “homologação tácita” serão declaradas homologadas independentemente da origem e exatidão dos créditos que as sustentem.

Portanto, não há na legislação tributária previsão para o reconhecimento tácito do pedido de restituição ou de ressarcimento. O que existe é a homologação da compensação independentemente da análise do direito creditório, em virtude do instituto da homologação tácita.

Firme nestes fundamentos, afastando a preliminar suscitada.

### Insumos

A pedra angular deste capítulo recursal cinge-se na interpretação das Leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha razão de decidir, *in verbis*:

#### II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

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. 543-C 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. 543-C 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.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o

Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo n.º 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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e

lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de servilios (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **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; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

## Material de Embalagem

O processo produtivo da recorrente foi por ela descrito da seguinte forma:

O processo produtivo do ferro silício, fabricado pela Manifestante, tem início com a aquisição de matéria prima (*carvão coque ou vegetal, quartzo, carepa, barita, zirconita, sucata aço, sucata chapa, cimento CP 320, brita*) o qual são levados ao alto forno para ebulição.

Após fundição dessas matérias-primas, e estando no seu estado líquido, o produto é transferido para panela, sendo então adicionadas outras matérias primas (*areia fundição, quartzo, escorificante, lança refratário, estroncio, plug poroso, mischmetal, pó calcário, sucata alumínio, nitrogênio, oxigênio*). Ainda líquido ele é vazado em barras de lingotes, onde ocorre o resfriamento do produto, de onde se extrai o produto final: o ferro silício.

Depois desse processo, o ferro silício está adequado para comercialização. Em outras palavras, após toda a etapa produtiva do ferro silício (extração mineral, derretimento, mistura com outros insumos e ligotamento) o produto final é colocado dentro do material de embalagem para sua comercialização, os denominados "*big bag*" e também os "*sacosplásticos*".

Ressalta-se que essas espécies de materiais para embalagem são as que se encontram mais adequadas ao produto fabricado pela Manifestante, sendo que no mercado há a possibilidade de se encontrar diversas espécies que se diferenciam destas, principalmente, em razão da característica do produto que será embalado. Isso se dá devido à imensa gama de produtos perigosos existentes no mercado, dentre eles, o ferro silício comercializado pela Manifestante, assim como a diversidade de aplicações, o que levou ao desenvolvimento de diversos tipos de embalagens, que necessitam ser convenientemente adaptadas aos meios de transporte de que se utilizam os produtores, intermediários comerciais e usuários.

Assim, a embalagem deve proporcionar as melhores condições de proteção ao produto, dentro de padrões técnicos previamente estabelecidos, de modo a minimizar as consequências de todo e qualquer tipo de ocorrência envolvendo a carga. Deve prover meios de fácil e imediato reconhecimento do produto nela contido, apresentando, ainda, as informações básicas quanto aos procedimentos de segurança a serem adotados num primeiro atendimento a eventual incidente, quer seja de caráter pessoal, ambiental ou patrimonial.

Nesse contexto, tem-se que, na época do período fiscalizado, a Manifestante, além do mercado externo (exportação), também havia demanda do ferro silício no mercado interno. No entanto, independente de qual mercado o ferro silício era comercializado - externo ou interno, o material de embalagem desse produto variava de acordo com a gramatura solicitada pelos clientes.

Explica-se: quando a gramatura fosse menor, a Manifestante utilizava como material para embalagem os "*sacos plásticos*", isso acontecia com mais recorrência quando a comercialização se dava no mercado interno. Caso contrário, utilizavam-se os denominados "*Big Bag*" para as gramaturas maiores, geralmente isso acontecia quando o produto tem por destino o mercado externo, tendo em vista o risco de ruptura da embalagem e a nocividade do produto caso entre em contato com a água, como será explicado a frente.

Afirma, ainda, a recorrente sobre as embalagens que:

Ademais, há de se destacar que o material de embalagem utilizado pela Recorrente está sujeito às exigências e imposições de órgãos regulatórios (nível nacional e internacional), à guisa de exemplo da Resolução da Agência Nacional de Transporte Terrestre n. 420/2004 e do “*Internacional Maritime Dangerous Goods Code – IMDG Code*”<sup>14</sup>, tendo em vista classificação do ferro silício como carga perigosa, devido a seu alto grau de periculosidade, pois, quando em contato com a água, há a emissão de gases inflamáveis nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Com efeito, **visando prevenir acidentes com qualquer pessoa que manejasse o produto e também garantir a sua integridade**, além do “*big bag*”, são utilizados os insumos “fita de aço” e “selo de aço”, para lacrar e vedar o “*big bag*”, tendo em vista o grau de periculosidade da mercadoria.

(...)

Além desses materiais, a Recorrente também faz o uso de “*pallet’s*” e “*película de polietileno*”, que não se tratam de simples subprodutos para facilitar o transporte dos materiais de embalagem, como equivocadamente entendido pela D. Autoridade Julgadora, mas sim, de produtos de segurança para proteger o ferro silício do contato com a umidade, eis que, como falado reiteradamente acima, caso exista o contato com a água o ferro silício emite uma gás letal a saúde.

Portanto, para que sejam atendidas essas normas de segurança e, muito mais do que isso, para que se evite qualquer acidente indesejável, para efetuar a comercialização do ferro silício, é indispensável que a Recorrente realize a sua proteção por meio de insumos adquiridos com características que atendam esta finalidade (proteção contra a umidade e outros fatores), de forma a **garantir a sua integridade**.

Não obstante, considerando que grande parte de suas receitas são decorrentes de operações com destinação ao exterior, tais operações são realizadas com cláusula CIF15, ou seja, a Recorrente, ao exportar seus produtos, arca com os custos de transporte, desde o embarque até a entrega ao destinatário.

Dessa forma, o acondicionamento de material de embalagem está relacionado diretamente com a produção do bem (ferro silício) e decorre de exigências sanitárias e regulatórias

A fiscalização não se insurgiu acerca das informações prestadas pela recorrente, de forma que entendo serem incontroversas.

Com base nas informações prestadas pela recorrente sobre seu processo produtivo, e a necessidade/obrigatoriedade de utilização dos mencionados materiais de embalagens - big bag, laque de segurança, saco plástico, pallet’s, película de polietileno, fita de aço, selo de aço e etiquetadora – não vejo manter a glosar dos créditos referentes aos seus custos, uma vez que se subsumem ao conceito de insumo, pela sua relevância.

Sendo assim, dou provimento a este capítulo recursal para reverter as glosas referentes aos materiais de embalagem, quais sejam: big bag, laque de segurança, saco plástico, pallet’s, película de polietileno, fita de aço, selo de aço e etiquetadora.

=

### **Direito ao Crédito na aquisição de lingoteira.**

A decisão recorrida manteve as glosas de créditos relacionados com a aquisição de lingoteiras, com base no item 71 do PN n. 05/2018, pois as lingoteiras, supostamente, seriam ativos imobilizados, e, por conseguinte, o aproveitamento do crédito deveria ser realizado de acordo com o valor mensal dos encargos de depreciação.

Alega a recorrente que a vida útil de uma lingoteira é de, aproximadamente, 3 (três) meses, tendo em vista o desgaste ocorrido no processo produtivo, pois o líquido despejado nela tem temperatura de 1.500° Celsius. Portanto, pelo curto prazo de duração do insumo deve ser entendido como elemento do “estoque-material secundário”, tratamento este que foi adotado corretamente pela Recorrente. Dessa forma, podemos concluir que as lingoteiras são: **(i)** materiais essenciais ao processo produtivo em análise; **(ii)** são utilizadas diretamente na elaboração do produto final; e **(iii)** eles são consumidos integralmente após algumas utilizações.

A recorrente não apresentou laudo que atestasse suas alegações. Por outro lado, a IN SRF n.º 162/98, confere uma depreciação de 10 anos para lingoteira.

Essa matéria já foi analisada pela 3ª Turma da CSRF, no Acórdão n.º 9303-008.593, de 15 de maio de 2019, que em votação unânime, decidiu que os custos com aquisições de lingoteiras não geram direito a crédito do PIS e da Cofins. O que gera crédito são os encargos de suas depreciações, uma vez que são bens do ativo imobilizado.

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. ALUTAP N68C, ÓLEO DIESEL. PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MAQUINÁRIO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.

POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos peças para manutenção do maquinário industrial, com aquisição de óleo diesel e alutap N68C geram créditos

passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral por serem relevantes e necessários às atividades econômicas do contribuinte.

CUSTOS. BARRO, BRITA CALCÁRIA. CRÉDITOS.

APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos com barro e brita calcária constituem insumos do processo produtivo (siderurgia) do contribuinte e geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS.

LINGOTEIRA, VERGALHÕES, TIJOLOS REFRAATÓRIOS.

ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com lingoteira, vergalhões e tijolos refratários não geram créditos do contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal por se tratarem de bens do ativo imobilizado.

Sendo assim, nego a inclusão dos custos com aquisição de lingoteiras no cálculo do crédito com base no inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Pelos fundamentos expostos, dou parcial provimento ao recurso para reverter as glosas referentes à aquisição de material de embalagem - big bag, lacre de segurança, saco plástico, pallet's, película de polietileno, fita de aço, selo de aço e etiquetadora.

### **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.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes à aquisição de material de embalagem - big bag, lacre de segurança, saco plástico, pallet's, película de polietileno, fita de aço, selo de aço e etiquetadora..

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator