



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.901095/2014-36
ACÓRDÃO	3402-011.979 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NACIONAL MINERIOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços portuários executados na exportação de produtos, por ocorrerem após o encerramento do processo produtivo, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Cofins não cumulativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta

(relatora) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Bernardo Costa Prates Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes a conselheira Mariel Orsi Gameiro e o conselheiro Jorge Luís Cabral.

RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Ressarcimento nº 27437.16253.311013.1.1.09-4021, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins relativos a mercado externo, no valor de R\$ 3.300.791,41, auferidos no 2º trimestre de 2013. A esse crédito o contribuinte vinculou Declaração de Compensação.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão de primeira instância:

2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, por meio do despacho decisório de fl. 117, reconheceu o direito creditório conforme descrito no quadro abaixo. O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologada parcialmente a compensação declarada em PER/DCOMP nº 05334.24185.311013.1.3.11-6683.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, por meio do despacho decisório de fl. 266, reconheceu o direito creditório conforme descrito no quadro abaixo. O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologada parcialmente a compensação declarada em PER/DCOMP nº 41502.73640.311013.1.3.09-0859.

3. Cientificado da decisão em 14/04/2014 (fl. 267), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 12/05/2014 (fls. 2/13). Em síntese, afirma que à época da transmissão do PER/Dcomp detinha montante de crédito acumulado suficiente para compensar os débitos objeto da Declaração de Compensação, conforme sua Escrituração Fiscal Digital – Contribuições. Por

equivoco, transmitiu o Dacon de junho/2013 com valores inferiores aos indicados na EFD – Contribuições. Informa que os créditos informados na EFD– Contribuições para o 2º trimestre de 2013 sofreram mais uma retificação para aumentar o saldo credor acumulado. Anexa documentos que *dão suporte aos créditos apurados pela Requerente* (fls. 37/257). Requer a aplicação do princípio da verdade material e que lhe seja garantido o direito à produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16 do Decreto Lei nº 70.235/1972.

4. Tendo em vista as alegações e documentos apresentados pelo contribuinte, os autos foram encaminhados em diligência à unidade de origem para que o auditor-fiscal apurasse o montante de crédito relativo ao 2º trimestre de 2013, segregando-o entre mercado externo, mercado interno e mercado interno não tributável e entre os meses de abril, maio e junho de 2013. Foram também encaminhados em diligência, sob o mesmo fundamento, os processos administrativos nº 10680.901094/2014-91 e 10680.901100/2014-19 (fls. 279/280).

5. Do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 281/291, planilhas às fls.312/314) elaborado ao final do procedimento de diligência constam os seguintes esclarecimentos e conclusões:

☐ o contribuinte se insurgiu contra os Despachos Decisórios emitidos nos seguintes PER/DComp;

☐ a receita bruta, para fins de rateio, informada pelo contribuinte;

☐ conforme EFD - Contribuições apresentado pelo sujeito passivo, foram informados valores referentes à apuração dos créditos de PIS e Cofins, regime não cumulativo, relacionados aos seguintes itens (...)

☐ intimado a apresentar documentos fiscais referentes à aquisição de bens utilizados como insumos, o contribuinte o fez em sua totalidade. Entretanto, para 3 (três) dos documentos apresentados, apurou-se tratar de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, o que, por força do inciso II, do §2º, do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, veda o creditamento. Assim, foram glosados os seguintes valores (...)

☐ quanto aos serviços utilizados como insumo, o interessado apresentou todas as notas fiscais e explicou que os utiliza para "Recebimento do minério no porto de Itaguaí, manuseio, armazenamento nos pátios de estocagem de minério de ferro e carga no navio para escoamento do produto ao mercado externo". Tendo em vista que os serviços entendidos como insumos são aqueles utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se deste conceito os gastos suportados após a sua finalização (salvo exceções relativas a imposições legais), procedeu-se à glosa integral dos serviços utilizados como insumo, relativos a tais serviços portuários.

¶ analisando os documentos relativos a créditos de energia elétrica, verifica-se que o contribuinte incluiu na base de cálculo valores referentes à Contribuição de Iluminação Pública (COSIP), os quais não são passíveis de gerar crédito. Foram glosados os seguintes valores: (...)

Quanto às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o contribuinte apresentou planilha detalhando os bens e sua respectiva função. Apurou-se que dois lançamentos, referentes a “Leitora Mifare de mesa”, utilizada para “limitar pessoas em locais restritos”, não se enquadram no conceito de insumo. Foram também glosados créditos de bens adquiridos com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Foram glosados os seguintes valores (...)

¶ Com base na análise dos dados constante nas EFD-Contribuições e documentos fiscais, elaborou-se a Planilha 1 - Apuração da BC e Créditos, contendo os valores validados e não validados pela Fiscalização, a título de base de cálculo de apuração e créditos. A partir da apuração da Base de Cálculo pela Fiscalização, demonstrada na Planilha 1 - Apuração da BC e Créditos, e considerando informações prestadas na EFD - Contribuições, construiu-se Planilha 2, contendo a consolidação da BC e Créditos validados e não validados; créditos apurados pelo contribuinte, acréscimos e reduções de créditos, desconto utilizado na própria competência, e valor a utilizar, além da apuração fiscal e glosas, em virtude dos valores não validados, e ainda o rateio dos créditos disponíveis apurados no procedimento fiscal. Após o rateio do total de créditos validados, fez-se o respectivo desconto operado pelo contribuinte, mês a mês, e por vinculação a determinado tipo de receita (Tributada no MI, Não Tributada no MI, exportação), resultando em saldo devedor ou crédito a ressarcir, conforme Planilha 3.

¶ Em algumas competências, o crédito apurado no procedimento fiscalizatório não foi suficiente para abarcar o desconto procedido pelo contribuinte. Assim, as sobras de crédito de determinada competência foram utilizadas para liquidar os débitos nas competências seguintes; entretanto, para algumas competências não houve saldo de créditos suficiente para abarcar todo o desconto realizado pelo contribuinte, situação também demonstrada na planilha 3.

¶ No que pese haver pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa - Mercado interno, as informações constantes na EFD-Contribuições, e confirmadas pelo contribuinte, apenas demonstram sobra de créditos a ressarcir relativos a Exportação. Foi apurado o montante de crédito do 2º trimestre/2013, conforme determinado pela DRJ, implicando em reanálise de todos os componentes da base de cálculo dos créditos. O saldo de créditos apurados no procedimento fiscal, passíveis de ressarcimento, é o seguinte (...)

¶ Após feitos os descontos, realizados pelo contribuinte, chega-se aos seguintes valores (Valores negativos significam que não houve saldo de créditos suficiente para liquidar o desconto realizado pelo contribuinte).

¶ Feito o aproveitamento do saldo de créditos para liquidar os saldos devedores posteriores, ainda assim restou saldo devedor (conforme consta na planilha 3). Não há que se falar em lançamento desses saldos devedores, em virtude do lapso temporal decorrido entre o fato gerador e a presente data.

6. Cientificado do Relatório de Auditoria Fiscal em 17/05/2019 (fl. 314), o contribuinte apresentou manifestação e documentos em 13/06/2019 (fls. 317/517), na qual alega o seguinte:

¶ O Relatório de Auditoria Fiscal reconheceu a necessidade de cancelamento da maior parte da glosa efetuada pelo Despacho Decisório. A fiscalização reapurou os créditos do 2º Trimestre de 2013, em razão do reconhecimento de parte dos créditos inicialmente glosados no Despacho Decisório, fazendo o aproveitamento do saldo credor. Ao final deste aproveitamento, restou saldo devedor, conforme constou da Planilha 3 anexa ao Relatório, o qual, segundo a Fiscalização, não poderá ser objeto de lançamento em razão do transcurso de mais de cinco anos entre o fato gerador e a presente data.

¶ O Parecer Normativo RFB nº 05, de 2018, apresentou as principais repercussões do conceito de insumo definido pelo STJ no RE 1.221.170/PR, de forma a normatizar, no âmbito de sua jurisdição, que a apuração deve ser feita à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, bem como a tratar especificamente da adequação de alguns bens e serviços nesta definição.

¶ Opõe-se à glosa relativa a serviços portuários, tendo em vista sua essencialidade e relevância, vez que tais serviços são indispensáveis para o escoamento do minério de ferro para a futura exportação.

Explica que os serviços são prestados pela Companhia Siderúrgica Nacional ao contribuinte, conforme contrato que anexa, e consistem num “conjunto de atividades inerentes e indissociáveis da operação portuária de descarga do minério de ferro no pátio de estocagem (armazenamento) do Porto de Itaguaí e posterior embarque da mercadoria nos navios para a exportação”. ¶ Conclui que é nítida a relevância do serviço de operação portuária, incluídos todas suas inerentes atividades (descarga, armazenagem e embarque), o que o faz insumo, segundo o conceito construído pelo STJ, vez que é (i) serviço essencial e necessário á realização do objeto social da empresa, (ii) empregado direta ou indiretamente no processo produtivo e (iii) é associado de tal maneira ao objeto da empresa que, uma vez suprimido, torna inviável a manutenção da atividade principal da Requerente, estando, portanto, presentes os critérios da essencialidade e relevância.

¶ Requer que mesmo que não seja aceita a totalidade dos créditos em questão, deve ser reconhecida a decadência do direito de se exigir o saldo devedor objeto da reapuração efetivada pela Fiscalização, nos termos do reconhecido no próprio Relatório de Auditoria Fiscal, devendo, também nesta situação, ser cancelado o Despacho Decisório e a respectiva cobrança do débito vinculado ao presente processo.

O acórdão de nº **16-89.931** da 6ª Turma da DRJ/SPO, manteve o despacho decisório, estava em litígio a parte do crédito originalmente pleiteado. E, diversamente do que afirma o sujeito passivo, efetuada pela fiscalização e apontada no Relatório de Auditoria Fiscal, não houve reversão de nenhuma parcela do valor glosado no Despacho Decisório. Ao abordar o conceito de insumo, afirmou que por mais que os serviços portuários sejam necessários para o escoamento da produção da empresa para o mercado externo, neste ponto, o processo produtivo do minério de ferro já se findou, não se podendo, portanto, enquadrar tais serviços como insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Por fim, em relação às alegações de decadência, identificou que, de fato, a fiscalização apontou que estava decaído o direito de proceder ao lançamento dos saldos devedores acima apontados, não havendo o que discutir acerca da matéria. Por outro lado, caso o contribuinte esteja se referindo à análise do direito creditório, há que se afastar tal alegação, pois não se cogita da ocorrência de decadência quando da análise de Pedido de Ressarcimento.

A recorrente tomou ciência da decisão em 04/10/2019, e interpôs Recurso Voluntário em 01/11/2019, repisando os argumentos já apresentados em sede de impugnação, além de apresentar o acórdão proferido no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado no rito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (rito dos Recursos Repetitivos), publicado no DJe de 24/04/2018, no qual foi declarada a ilegalidade da definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, como fato jurídico novo aplicado ao caso.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

Ao observar que a decisão da DRJ adotou um entendimento mais restritivo do conceito de insumos, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“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.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade. Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos. Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

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

[...] II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)".

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições: [...] §12 A lei definirá os setores de atividade econômica

para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário. Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI. Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

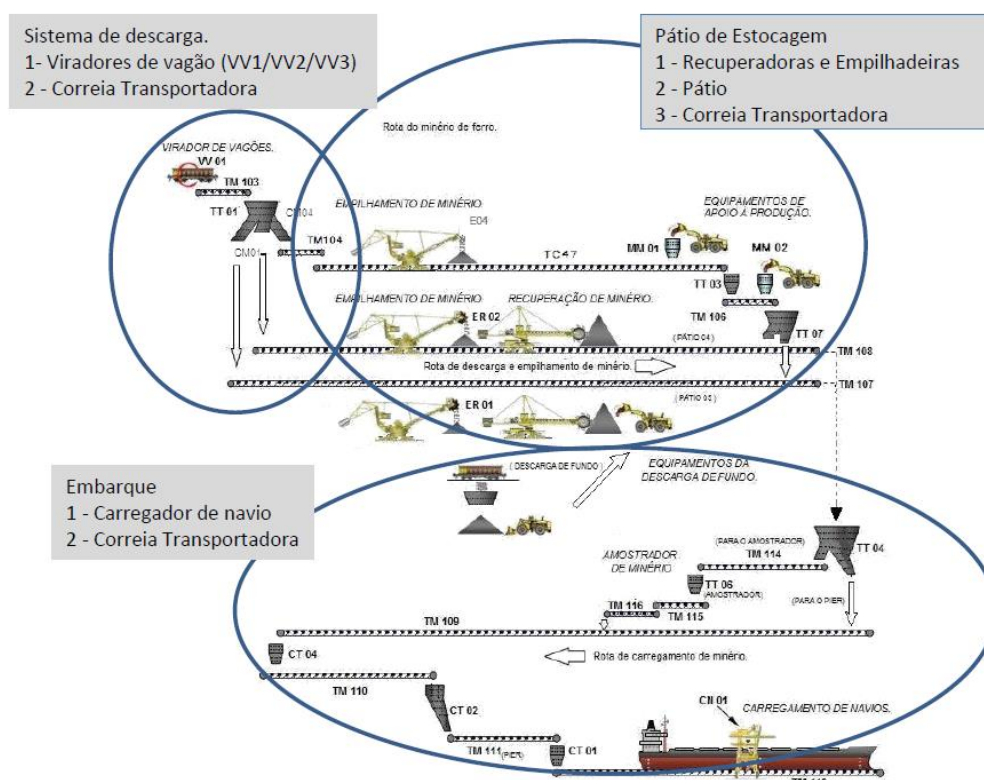
Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, mas, em verdade, deve ser considerado como "insumo" aquilo que for essencial e relevante no processo produtivo industrial.

Em sua peça recursal, as fundamentações jurídicas de créditos identificados como insumos pelo contribuinte se relacionam aos serviços portuários, referentes especificamente ao **“recebimento do minério no porto de Itaguaí, manuseio, armazenamento nos pátios de estocagem de minério de ferro e carga no navio para escoamento do produto ao mercado externo”**.

Pragmaticamente, segundo a fiscalização, por se tratarem de serviços utilizados após o processo produtivo da Recorrente, não podem ser considerados insumos e, por consequência, não gerariam créditos.

Observa-se que os referidos “serviços portuários” são prestados pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional à Requerente, nos termos do contrato de prestação de serviço (fls. 599-673), consistindo, de fato, em um conjunto de atividades inerentes e indissociáveis da operação portuária de descarga do minério de ferro no pátio de estocagem /armazenamento do Porto de Itaguaí e posterior embarque da mercadoria nos navios para a exportação

Diante do laudo técnico apresentado em sede recursal, depois de beneficiado, o minério de ferro é transportado por linha férrea, administrada pela concessionária MRS Logística, para seu escoamento realizado no Terminal de Carga, localizado no Porto de Itaguaí, no Estado do Rio de Janeiro, operado pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional. Após chegar ao Porto de Itaguaí, o trem é descarregado por meio dos viradores de vagões e o minério é armazenado, por meio de correias e empilhadeiras, nos pátios de estocagem do Porto de Itaguaí, muito bem explanado no resumo abaixo:



navio), além da própria capatazia, e, no meu entender, estão diretamente ligados ao processo produtivo da recorrente capazes de serem enquadrados no conceito de insumos.

Nesse mesmo sentido, cito acórdãos mais atualizados na jurisprudência deste Conselho, que, em caso similares, adotaram o mesmo entendimento acerca dos serviços portuários, inclusive capatazia, são eles: 3201-010.153, 3402-007.190 e 3301-013.134.

Por fim, insta frisar que, quando do despacho decisório e da decisão de 1º grau, o direito creditório foi negado não por falta de provas, mas tão somente porque restou claro que os créditos ora discutidos não se enquadravam no conceito de insumos.

Sendo assim, voto no sentido de conceder provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, coube a mim a elaboração do voto vencedor, o que passo a fazer em sucessivo.

Os insumos que estão em discussão no presente processo dizem respeito aos serviços portuários referentes, especificamente, ao *“recebimento do minério no porto de Itaguaí, manuseio, armazenamento nos pátios de estocagem de minério de ferro e carga no navio para escoamento do produto ao mercado externo”*.

A relatora entendeu que esses serviços portuários “estão diretamente ligados ao processo produtivo da recorrente capazes de serem enquadrados no conceito de insumos”, e por isso votou por reverter as glosas promovidas pela Fiscalização.

Não vejo da mesma forma. Me parece evidente a impossibilidade de se estabelecer um vínculo de essencialidade ou relevância entre os serviços portuários referentes à exportação do minério e o processo produtivo da Recorrente, uma vez que esses serviços são executados em etapa posterior à produção.

Por mais que se defenda a relevância que possam ter esses serviços portuários para o desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente, seria um contrassenso se considerássemos como insumo, essencial ou relevante ao processo produtivo, qualquer serviço realizado após o produto estar pronto e acabado.

Nesse sentido, entendo que a essencialidade ou relevância que pode e deve ser extraída da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170 diz respeito, especificamente, à produção de bens para venda (processo produtivo), e não ao desenvolvimento da atividade econômica como um todo.

A criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso, vai nesse mesmo sentido, quando estabelece claramente que as noções de essencialidade e relevância dizem respeito ao processo produtivo, e não ao que vem após a produção.

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias."*

Daí a conclusão de que:

*"a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, **deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.**"*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição*

(essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são

*ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Assim, por terem sido executados em etapa posterior à produção, os serviços portuários na exportação não fazem parte do processo produtivo da Recorrente, de tal sorte que insumos da produção esses serviços não são.

Por esses motivos, divirjo da relatora e voto por não reverter as glosas relativas serviços portuários relacionados com a exportação do minério e, por consequência, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

ACÓRDÃO 3402-011.979 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10680.901095/2014-36

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

DOCUMENTO VALIDADO