



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10783.903848/2012-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-013.093 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZACAO - KOBRASCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PROVAS.

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 consequente homologação das compensações declaradas.

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araújo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente Conselheira Larissa Nunes Girard, substituída pelo Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório (fl. 2) que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado no PER/DCOMP nº 24313.53734.070308.1.1.09-2148.

O crédito solicitado no referido PER/DCOMP refere-se à Cofins Exportação 3º Trimestre de 2007 e corresponde à importância de R\$ 7.306.326,24,, desse valor, apenas R\$ 1.045.408,85 foi reconhecido no Despacho Decisório; o mesmo ato decisório homologou, somente até o limite do crédito reconhecido, as compensações que se encontravam vinculadas ao crédito solicitado.

Cientificado do Despacho Decisório em 20/06/2012, o contribuinte apresentou em 19/07/2012 a Manifestação de Inconformidade de fls. 7/116, onde alega em síntese o seguinte:

a) exerce a atividade de pelotização de minério de ferro, tendo como destinatária a empresa Vale S/A (antiga Companhia Vale do Rio Doce);

b) parte das vendas realizadas para a Vale S/A destinase ao fim específico de exportação, pelo que goza do benefício previsto no art. 6º, III, da Lei nº 10.833/2003;

c) as vendas realizadas à Vale S/A com o fim específico de exportação atendem os requisitos do art. 46, VIII e IX, e § 1º, da IN SRF nº 247/2002 (remessa dos produtos diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora);

d) o direito à não incidência nas vendas para a Vale S/A com finalidade específica de exportação já foi reconhecido pela própria RFB, através do. Acórdão nº 1334.002 da 5ª Turma da DRJ-RJ, no processo nº 10586.001584/201054;

e) os serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria de engenharia; serviços de operação e manutenção de aterro industrial; serviços de controle e consultoria ambiental; informações de indicadores econômicos, assessoria econômico-financeira e contábil; serviços de planos de saúde para funcionários; serviços de locação de andaimes, sanitários químicos e outros módulos; serviços topográficos; serviços de desenvolvimento de softwares; serviços de compras de bens de uso e consumo são todos decorrentes da operação da própria indústria da REQUERENTE;

f) os serviços de operação e manutenção de equipamentos da produção (serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria de engenharia; serviços de operação e manutenção de aterro industrial; serviços de controle e consultoria ambiental; serviços de locação de andaimes, sanitários químicos e outros módulos; serviços topográficos; serviços de desenvolvimento de softwares; serviços de compras de bens de uso e consumo, etc.) são diretamente aplicados na produção, sendo, portanto, descabidas as glosas das montas creditadas sob essa rubrica de insumo;

g) os materiais sobressalentes e matérias de consumo subsumem-se justamente no conceito de insumo praticado pela SRFB;

h) Especificamente sobre as glosas efetuadas no FATOR K (v.g. telex e outras modalidades de comunicação, processamento de dados, treinamento de pessoal, etc), tratam-se de glosas de serviços necessários à operação de industrialização, e, portanto, passíveis de creditamento;

i) Sobre as glosas do FATOR Y (v.g. matérias de estoque sobressalente e materiais de consumo), também mostra-se descabida a glosa;

Ao concluir sua Manifestação de Inconformidade o administrado requer a realização de perícia visando comprovar a efetiva exportação de produtos.

Esta 4ª Turma de Julgamento, por intermédio da Resolução de fls. 431/433, demandou diligência à DRF/Vitória (ES), no sentido de providenciar o seguinte:

a) elaborar relatório com fundamentação detalhada dos elementos de fato e de direito que motivaram as glosas de créditos que resultaram no Despacho Decisório de fl. 2, acompanhado de demonstrativo de apuração dos respectivos valores;

b) caso os fundamentos de fato e de direito da glosa guardem conexão com o AI formalizado no processo nº 10586.001584/201054, sobrestar a elaboração do referido relatório até a decisão do CAREF, adequando-o a esta, se for o caso.

c) cientificar o contribuinte do relatório a que se refere o item anterior, devolvendo-lhe prazo para aditamento da manifestação de inconformidade.

Em atendimento à diligência, a unidade de jurisdição do contribuinte anexou ao processo administrativo nº 10783.903845/2012-94, os documentos de fls. 503/568 e inseriu no mesmo processo a Informação Fiscal de fls. 570/571.

A 4ª Turma da DRJ em Fortaleza (CE) julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 08-39.423, de 27 de junho de 2017, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. RATEIO PERCENTUAL. CÁLCULO DO CRÉDITO.

Devem ser utilizadas no cálculo do rateio dos créditos de Pis/exportação passíveis de ressarcimento/compensação, as receitas de vendas destinadas à empresa comercial exportadora.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que 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 substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Desnecessário o pedido de perícia quando os autos já trouxeram todos os elementos suficientes à convicção do julgador.

Impugnação Procedente em Parte

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CAREF, no qual argumenta que:

1. Os serviços de operação e manutenção de equipamentos da produção são diretamente utilizados na produção do produto, razão pela qual são considerados insumos, para fins de creditamento;
2. A DRJ não deveria ter mantido a exclusão da base de cálculo do crédito da contribuição relativas à aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização (Fatores K e Y, do contrato de operação de usina), pois a recorrente precisa adquirir e contratar bens e serviços insculpidos nas

rubricas K e Y, que são essenciais à sua atividade. Impende frisar que todos os serviços glosados (fatores K e Y) são essenciais, uma vez que foram prestados para a efetivação da produção das pelotas de minério de ferro pela recorrente de forma direta ou indireta;

Termina o recurso requerendo o seu provimento para fins de que sejam desconstituídas as glosas efetuadas pela Fiscalização e mantidas pela primeira instância administrativa.

O processo foi sorteado a este conselheiro na forma regimental.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

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

Conceito de Insumo

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à 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 opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões 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 SEQUINTE 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).

NAPOLÉÃO 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 nº 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 nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 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 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.

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 serviços (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.

A interessada é uma sociedade empresária cujo objeto social é a produção e venda de pelotas de minério de ferro, bem como o exercício de outras atividades direta ou indiretamente relacionadas com tal desiderato.

Serviços de Operação e Manutenção de Equipamentos.

A DRJ manteve as glosas sob os seguintes fundamentos:

Quanto aos gastos com serviços, há de ser verificado se estão presentes os requisitos de necessidade, ou seja, se o serviço é indispensável para a existência do produto final; como também de relevância, esta vinculada diretamente à qualidade do produto, quer dizer, deve ser verificado se ocorre substancial perda de qualidade do produto, caso o serviço seja eliminado.

Nesse passo, verifica-se que os itens glosados, apesar de se mostrarem importantes para as atividades industriais desenvolvidas pela empresa, não atendem aos critérios acima estabelecidos.

O que foi glosado, quando da apuração dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação, corresponde nitidamente a despesas realizadas visando o desenvolvimento normal dos negócios da companhia.

Os gastos desconsiderados pela Fiscalização não atendem ao requisito da “necessidade” porque a eventual supressão individual dos mesmos não consegue impactar significativamente ou inviabilizar a produção da empresa.

Da mesma forma, o requisito da “relevância” também não é observado nos insumos glosados, visto que a eventual retirada de tais insumos não interfere diretamente na qualidade da produção de pelotas de minério de ferro, que é o produto final elaborado pela companhia.

Como justificado anteriormente neste voto, para fins de creditamento, o conceito “econômico” de insumo não há como ser aceito. Com efeito, todas as despesas realizadas pela empresa são importantes para a prática de seus negócios, entretanto, como visto no início deste voto, a legislação e a jurisprudência restringem bastante o emprego desses dispêndios quando da apuração de créditos passíveis de aproveitamento.

Seguem as razões recursais da interessada sobre o capítulo:

Assim, dentro de uma interpretação conforme a Constituição, se deve compreender como fato gerador do crédito da contribuição todo aquele que demonstre que o exercício da atividade empresarial está sendo onerado pela incidência cumulativa do tributo.

E, mais, como mencionado pela RECORRENTE em sua manifestação de inconformidade, a SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 30/20103 prevê que os serviços de operação e manutenção de equipamentos da produção são diretamente utilizados na produção do produto, razão pela qual são considerados insumos, para fins de creditamento:

(...)

Ora, os serviços operação e manutenção de equipamentos de manutenção são utilizados diretamente na produção do produto (serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria de engenharia; serviços de operação e manutenção de aterro industrial; serviços de controle e consultoria ambiental; informações de indicadores econômicos; assessoria econômico-financeira e contábil; locação de andaimes; sanitários químicos e outros módulos serviços topográficos; desenvolvimento de softwares e serviços de compras de uso e consumo etc).

Descabida, assim, as glosas creditadas sob as rubricas classificadas como insumo (alínea “a” do item “verificações fiscais”), mantidas pela DRJ.

Outrossim, *respecta venia*, também sem razão a e. DRJ ao manter a exclusão da base de cálculo do crédito da contribuição relativas à aquisição dos serviços de operação das usinas de pelletização da Recorrente (Fatores K e Y, do contrato de operação de usina, fls. 451 a 468).

Conforme explanado, a RECORRENTE, na consecução de suas atividades societárias e em razão ao contrato de compra e venda de pelotas de minério de ferro firmado entre a ela e a VALE S.A., adquire minério de ferro bruto (*‘pellet feed’*) da VALE S.A. e, em seu estabelecimento fabril (*‘usina de pelletização’*), transforma esse minério em pelotas, destinando-as à venda ao mercado externo.

Para tanto, a RECORRENTE precisa adquirir e contratar bens e serviços insculpidos nas rubricas K e Y, que são essenciais à sua atividade. Segundo o contrato de operação da usina, os fatores são assim classificados:

Fator K: despesas gerais incorridas pela Vale, em Vitória e no Rio de Janeiro, pela prestação de serviços necessários ou úteis para a administração regular da HISPANOBRÁS, tais como telex e outras modalidades de comunicação, elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, órgãos de pessoal, comercial e de compras, assistência jurídica e fiscal, estatísticas, serviços de contabilidade e de custo, etc.;

Fator Y: remuneração do capital de giro provido pela VALE. Tal componente tem a finalidade de compensar a VALE pelo custo financeiro do capital de giro que a VALE proverá para a operação e manutenção da Usina, através da manutenção em estoque de sobressalentes e de materiais de consumo;

Frisa-se tais bens e serviços (fatores K e Y) são indispensáveis e primordiais para a produção do minério de ferro.

Impende frisar que todos os serviços glosados (fatores K e Y) são essenciais, uma vez que foram prestados para a efetivação da produção das pelotas de minério de ferro pela RECORRENTE de forma direta ou indireta.

Tanto é verdade que o próprio i. Relator afirma que os serviços constantes nos fatores K e Y são necessários para o pleno funcionamento da usina de pelotização da ora RECORRENTE.

Conforme o referido Contrato de Operação de Usina, cabe à VALE S.A. prestar os serviços de operação de toda a planta industrial da ora RECORRENTE: as notas fiscais são lavradas pela prestação desses serviços.

Entretanto, tais fatores somente são destacados no contrato e nas notas fiscais de prestação de serviço para controle interno das duas sociedades contratantes, pois, em verdade, referem-se ao preço global para a prestação do serviço de administração da planta industrial.

Como se pode notar, a interessada citou a possibilidade de creditamento dos custos com operação e manutenção de equipamentos prevista na Solução de consulta nº 30/2013 e apresentou uma lista exemplificativa de serviços que afirmou serem essenciais ao seu processo produtivo. Contudo, não foi demonstrado como cada serviço participa de seu processo produtivo de forma a se tornar essencial ou relevante, ao ponto que sua subtração alteraria o produto final.

Endento que a prova nos casos de apuração de créditos a serem descontados das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade é do sujeito passivo, pois ele é quem alega ter o direito e o Fisco apenas se insurge contra sua alegação. Fazendo um comparativo com o processo civil, é como se o detentor do direito fosse o autor e o resistente a esse direito fosse o réu. Aplicando o art. 373 do CPC, cabe ao autor a prova de fato constitutivo de seu direito.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como

indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentiras. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou falsas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circundam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de

conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma:

que a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Noutro giro, sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não vejo como conferir direito a créditos que não foram devidamente discriminados e apontados sua essencialidade e relevância no processo produtivo da recorrente, por esse motivo, entendo corretas as glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela decisão de piso, em função da falta de provas e de dialeticidade.

Serviços de Operação das Usinas de Pelotização (Fatores K e Y, do contrato de operação de usina)

A recorrente afirma que precisa adquirir e contratar bens e serviços insculpidos nas rubricas K e Y, que são essenciais à sua atividade.

Citas os bens e serviços:

Fator K: despesas gerais incorridas pela Vale, em Vitória e no Rio de Janeiro, pela prestação de serviços necessários ou úteis para a administração regular da HISPANOBRÁS, tais como telex e outras modalidades de comunicação, elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, órgãos de pessoal, comercial e de compras, assistência jurídica e fiscal, estatísticas, serviços de contabilidade e de custo, etc.;

Fator Y: remuneração do capital de giro provido pela VALE. Tal componente tem a finalidade de compensar a VALE pelo custo financeiro do capital de giro que a VALE proverá para a operação e manutenção da Usina, através da manutenção em estoque de sobressalentes e de materiais de consumo.

Transcrevo a lista dos serviços contidos no Fator K e Y, que a Fiscalização glosou e apontou em seu Parecer de 04/05/2012:

Fator K: despesas gerais da CVRD. Refere-se a todas as despesas incorridas pela CVRD, em Vitória e no Rio de Janeiro, pela prestação de serviços necessários ou úteis para a **administração regular** da KOBRASCO, entre os quais: telex e outras modalidades de comunicação, elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, órgãos de pessoal, comercial e de compras, assistência jurídica e fiscal, estatística, serviços de contabilidade e custo, etc., que não estejam incluídos em nenhum componente da compensação.

Fator Y: componente voltado a compensar a CVRD pelo custo financeiro do capital de giro que a CVRD proverá para a operação e manutenção da Usina, através da manutenção em estoque de sobressalentes e de materiais de consumo.

Observa-se da análise dos componentes da compensação pela operação da usina que vários deles não são aplicados ou consumidos diretamente na produção de pelotas de minério de ferro e, por conseguinte, não se subsumem ao conceito de insumo para aproveitamento de crédito da contribuição para o PIS e a COFINS. Nesta condição estão os serviços voltados à administração regular da KOBRASCO abarcados pelo Fator K. No tocante ao Fator Y, salienta-se que a legislação somente estabeleceu o aproveitamento de créditos sobre os valores das aquisições de bens para a industrialização, não integrando o cálculo as aquisições de bens de consumo e o custo financeiro atinente à manutenção em estoque.

Desta forma, e aplicando os mesmos fundamentos do tópico anterior, procedeu-se à glosa dos valores compensados a CVRD referentes a gastos não aplicados ou consumidos diretamente na produção de pelotas de minério de ferro, quais sejam, as despesas gerais representadas pelos Fatores K e Y.

Ao meu sentir, os bens e serviços incluídos nas rubricas K e Y não se subsumem ao conceito de insumo, pois não vejo alteração do produto final se houvesse a subtração de qualquer dos bens ou serviços listados tanto pela fiscalização como pelo próprio contribuinte.

Neste norte, nego provimento ao capítulo recursal.

Conclusão

Por todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho