



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.721220/2012-44
RESOLUÇÃO	3402-004.113 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALPASA INDÚSTRIA DE PAPEL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que tome as seguintes providências: **(a)** Intimar o contribuinte a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, devendo o contribuinte seguir a mesma ordem de glosas posta no Relatório Fiscal, justificando porque considera que tais bens e serviços, especialmente despesas com logística, são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR; **(a.1)** Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no item acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pelo contribuinte, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 e no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF); **(b)** Intimar o contribuinte a demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como manutenção em cada etapa do processo produtivo, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo sobre a necessidade de tais itens e se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo); **(b.1)** Elaborar planilha de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço, indicando detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a respectiva fundamentação legal; **(c)** Intimar o contribuinte a apresentar documentos contábeis e fiscais, bem como providenciar Laudo Pericial Contábil, caso entenda necessário, comprovando de forma inequívoca que os créditos tidos como extemporâneos no período em análise não foram utilizados em outros períodos; **(c.1)** Elaborar

relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, apurando sobre a validade do crédito pleiteado e o seu montante; **(d)** Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias. Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Rosaldo Trevisan (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honorio dos Santos, substituído pelo conselheiro Rosaldo Trevisan.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o v. Acórdão nº 10-048.628, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado de ofício.

O acórdão recorrido foi proferido com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2010

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos casos de tributos com lançamento por homologação tendo ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se fixa segundo o disposto no inciso I, do art. 173, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela nãoacumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS.

A realização de prestação de serviço quando demonstradora que a empresa prestadora existe apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente com base em amplo conjunto probatório juntado aos autos, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo ser feita a glosa de créditos utilizados indevidamente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOCUMENTOS INIDÔNEOS E CRÉDITOS INEXISTENTES.

A motivação da qualificação se fundamenta em ilicitude cometida pelo contribuinte com o uso de notas fiscais inidôneas, as quais não representaram qualquer serviço prestado, gerando créditos inexistentes.

Correta a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobramse juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic – por expressa previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2010

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos casos de tributos com lançamento por homologação tendo ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se fixa segundo o disposto no inciso I, do art. 173, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS.

A realização de prestação de serviço quando demonstradora que a empresa prestadora existe apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente com base em amplo conjunto probatório juntado aos autos, caracteriza

simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por conseqüência cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados devendo ser feita a glosa de créditos utilizados indevidamente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOCUMENTOS INIDÔNEOS E CRÉDITOS INEXISTENTES.

A motivação da qualificação se fundamenta em ilicitude cometida pelo contribuinte com o uso de notas fiscais inidôneas, as quais não representaram qualquer serviço prestado, gerando créditos inexistentes.

Correta a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobramse juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic – por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:

Trata-se de impugnação contra lançamento do crédito tributário lavrado através dos Autos de Infração (fls. 2 a 37) 1 referentes às contribuições de Cofins (R\$ 2.321.513,68) e de PIS (R\$ 504.016,73) relativas ao período de janeiro de 2007 a outubro de 2010, num valor total com multa e juros de R\$ 2.825.530,41, sendo parte da multa enquadrada em 150% com representação fiscal para fins penais.

O procedimento de fiscalização se iniciou através do MPF nº 09203002010008539, tendo a ciência do Termo de Início da Fiscalização ocorrido em 10/11/2010.

Durante o procedimento fiscalizatório foi solicitada documentação fiscal e contábil do contribuinte a saber: Livro Diário; Livro Razão; Livro de Apuração do IPI; Livro de Entradas e Saídas; Livro de Inventário; Livro de Controle de Estoque; Livro de Apuração do Lucro Real; Notas Fiscais de Entrada e de Saída; declaração da existência de ações judiciais envolvendo tributos e contribuições administrados pela RFB; arquivos eletrônicos; arquivos de registros contábeis; cópia do Balanço Anual e da Demonstração do Resultado do Exercício; cópias dos balancetes mensais de verificação; planilhas com os valores e as contas contábeis relativas às DIPJs; matérias primas e serviços utilizados como insumos; memórias de cálculo dos DACONs; entre outros.

Em 12/09/2011 foi realizada também diligência na empresa a fim de conhecer o seu processo produtivo e os insumos envolvidos, como examinar livros e documentos fiscais.

Com base em todos os elementos juntados aos autos constatou a fiscalização irregularidades na apuração das contribuições com insuficiência de recolhimentos

e a utilização de créditos indevidos que foram glosados. O Relatório da Atividade Fiscal detalhado se encontra às fls. 38 a 72 dos autos.

Encontramse juntados a esse processo: Termo de Início de Fiscalização (fls. 78 a 80); Contratos Sociais e alterações (fls. 89 a 97); Balanços Patrimoniais e Demonstrativos do Resultado (fls. 100/104, 111/121); Termos de Intimações (fls. 105/106, 125/127, 137/139, 146/148, 153/163, 340/348, 544/549, 550/555, 611/629, 631/633, 635/637, 643/647, 670/674); DIPJs (fls. 130 a 133); Notas Fiscais (fls. 166 a 366, 349/540, 557/610); DACONs (fls. 747/914, 1720/2079, 3531/3866; 4614/4885); Relação de Notas Fiscais com códigos, número, série, emissão, fornecedor, descrição, valor, CFOP e correspondência nº DACON (fls. 915 a 1.020); Livro de Registro de Entradas (fls. 1.021 a 1.719); Composição dos créditos do PIS não cumulativo (fls. 2080/2162, 3867/3914); Livro de Registro de Entradas (fls. 2163/3530, 391/4467, 5460/5888); Relação de Notas Fiscais com créditos de PIS e de Cofins (fls. 4468/4613, 4886/5459, 6170/6218); Apuração de créditos de PIS e de Cofins (fls. 5.889 a 5.991); Demonstrativo da geração e utilização de créditos (fls. 5.992 a 5.993); Livro Razão (fls. 5.994 a 6.132); DCTFs (fls. 6.133 a 6.145); Livro Diário (fls.

6.145 a 6.154); Relação de Notas Fiscais utilizadas em duplicidade (fls. 6.155 a 6.188); Composição dos créditos não cumulativos (fl. 6.169); dentre outros.

A ciência dos Autos de Infração ocorreu em 15/06/2012, de acordo com a fl. 75.

A impugnação foi apresentada em 17/07/2012 (fls. 6.233 a 6.277), onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações:

Preliminarmente a) Decadência – Discorre que o PIS e a Cofins são tributos cujo lançamento se dá por homologação de acordo com o § 4º, do art. 150, do CTN, no prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador. Os Autos de Infração abrangem o período de 01/2007 a 10/2010, e a sua ciência foi dada em 15/06/2012. Desse modo, estariam as competências de janeiro de 2007 a 16 de junho de 2007 decaídas.

Do mérito a) Da ausência de duplicidade na utilização de créditos extemporâneos – Diz que a fiscalização afirmou ter ocorrido duplicidade na utilização de créditos extemporâneos no período de julho/2007 a janeiro/2009, glosando o valor de R\$ 94.518,70 de PIS e R\$ 435.358,88 de Cofins. Confessa que não conseguiu atender a intimação feita pela fiscalização no prazo dado, e que a fiscalização no Termo de Constatação e Reintimação nº 166/2012, dispensou o contribuinte do atendimento daquilo que não havia ainda apresentado. Conclui, que, mesmo quando da apresentação dessa defesa, ainda não conseguiu fazer a verificação dos créditos em duplicidade, e que fará um aditamento a sua contestação logo que tenha concluído a sua análise.

b) Da impossibilidade de utilização de créditos extemporâneos pela interpretação ampla do conceito de insumo – Informa que os créditos glosados dizem respeito a:

comissões, materiais de manutenção; comunicação; despesas com seguros; uniformes; aquisição de sucatas; e publicidade e propaganda. Tal glosa não foi pelos créditos não serem extemporâneos, mas sim por não serem caracterizados como insumos. Comenta decisão do CARF que interpreta o conceito de insumo de forma mais ampla, nos moldes do que é aplicado ao IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica). Complementa que o entendimento do fisco ocorreu em desarmonia com o entendimento das instâncias administrativas e judiciais, em afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

c) Da possibilidade de utilização de créditos do próprio período pela interpretação ampla do conceito de insumo – De acordo com os subitens a seguir:

c.1) Créditos de embalagens destinadas ao transporte de produtos industrializados – Argumenta que o fisco entendeu que embalagens – pallets, grampos, fitilhos, fita adesiva, etc. – não podem ser computados como crédito das contribuições. Tem posição em sentido contrário, ou seja, que se os produtos industrializados não fossem embalados perderiam parte de seu valor. Diz que os referidos materiais seriam indispensáveis para o regular acondicionamento dos produtos fabricados.

c.2) Créditos de serviços e materiais não relacionados ao processo produtivo – Afirma que aqui foram glosados gastos com laboratório e análises químicas, material para tratamento de efluentes/água, e diversos materiais de uso e de consumo. Entende que não há como dissociar estes gastos da fruição da receita da empresa.

c.3) Créditos de gastos com trator/empilhadeira, manutenção de veículos, e combustíveis e lubrificantes – Discorre que a glosa ocorreu porque tais gastos não seriam diretamente aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos. Infere que esses equipamentos auxiliam o transporte interno e o carregamento de mercadorias, não havendo como escoar a produção de modo hábil e contínuo sem eles.

c.4) Créditos de despesas com depreciações, e com água e esgoto – Aduz que os gastos com água e esgoto são necessários para a manutenção do processo produtivo e operacional da empresa. De outro lado, quanto à depreciação aplicada ao ativo imobilizado – aspiração de pó para central de aparas, caçamba, empilhadeira, cadeiras, prensa, peças, etc., – ressalta que esta se consumou com base no inciso III, do § 1º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sendo imperiosa a possibilidade de sua utilização na tomada de créditos.

c.5) Créditos obtidos através de serviços de empresa inidônea – Diz que a fiscalização concluiu que os serviços tomados da empresa Pluma Mecânica Industrial, a qual inexistiria de fato, teria notas fiscais emitidas em valores de acordo com a sua vontade.

Contesta no sentido de que o próprio fiscal teria verificado a existência dos pagamentos, sendo que o Relatório Fiscal teria se baseado apenas em suposições,

sem se ater à lei e demais princípios de direito, entre eles o princípio da legalidade. Diz que a relação entre si e a empresa Pluma ficou comprovada pela prestação dos serviços e pagamento dos mesmos.

Argumenta que a empresa Pluma foi enquadrada no inciso III, do art. 34, da IN RFB nº 568/2005, e que teria sido transgredido o previsto no art. 42 e 48, da mesma IN (comprovação do pagamento e recebimento dos bens ou dos serviços). Afirma que não há qualquer ordenamento legal que obrigue a pessoa jurídica a manter um local comercial e fazer a divulgação de seus serviços, assim como proibir de manter negócios com pessoas coligadas por sociedade ou consangüinidade, ou que tenha o mesmo contador. Discorre que verificando o Portal da Transparência (Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas) não haveria menção à alegada inidoneidade ou suspensão da empresa Pluma, de modo que não é legítimo o fisco declarar a referida inexistência de uma empresa. Por isso, faz-se necessário nesse ponto o cancelamento do Auto de Infração e da glosa aplicada, assim como também da exorbitante multa de 150%. Conclui que neste ponto a autuação fiscal ocorreu somente com base em indícios. Por último, requer que caso esse não seja o entendimento do órgão julgador, seja reduzida a multa de 150% para 75%.

d) Das receitas não lançadas – Trata dos valores de receitas constantes nº balanço da empresa, mas não lançadas no DACON. Defende que tais receitas são fruto de operações não tributáveis – venda para exportador, venda com suspensão de PIS e de Cofins, amostra grátis, etc. Ainda sobre esse mesmo item, afirma que a fiscalização caracterizou infração pelo não lançamento em DCTF de valores tributáveis constantes nº DACON, aplicandose sobre tais valores multa de 75%, o que não concorda, visto se tratar de créditos constituídos onde a multa aplicável seria de 20%, nos termos do § 2º, do art. 61, da Lei nº 9.430/96.

e) Da multa aplicada – Discorre que não pode ser aplicada multa, pois não incorreu em nenhuma transgressão à legislação federal, nem realizou operações que pudessem se caracterizar como ilícitas. Tal aplicação da multa fere princípios administrativos como da razoabilidade e da proporcionalidade. Aduz que a multa de 150% deve ser totalmente anulada ou reconsiderada no seu percentual.

f) Do afastamento da Taxa Selic sobre a multa de ofício – Defende que a cobrança da Taxa Selic sobre a multa de ofício após o término do trintídio legal contados da ciência do ato fiscal contraria o ordenamento jurídico brasileiro. As penalidades como multa de ofício e Taxa Selic, embora previstas em lei, não estão autorizadas para incidir uma sobre a outra. Conclui que a Administração Pública tem que atuar conforme a lei e o direito, concluindo que há previsão legal apenas para a incidência dos juros de mora sobre as contribuições, citando o art. 43, da Lei nº 9.430/96.

POR FIM, requer que seja recebida e acatada integralmente a sua impugnação, visando primeiramente a suspensão do crédito tributário, bem como posteriormente, o cancelamento do lançamento fiscal em sua totalidade.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via postal em 10/02/2014, apresentado Recurso Voluntário em data de 17/03/2014, o que fez com os mesmos argumentos da impugnação, pedindo a reforma do acórdão recorrido e cancelamento do auto de infração.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.
É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Versa o presente litígio sobre Autos de Infração lavrados para constituição de créditos tributários referentes às Contribuições de Cofins (R\$ 2.321.513,68) e de PIS (R\$ 504.016,73), relativas ao período de janeiro de 2007 a outubro de 2010, no valor total de R\$ 2.825.530,41, sendo parte da multa enquadrada em 150% com representação fiscal para fins penais.

A Autoridade Fiscal concluiu por irregularidades na apuração das contribuições com insuficiência de recolhimentos e a utilização de créditos indevidos que foram glosados.

Entre os créditos glosados destaco as seguintes despesas:

- (i) Duplicidade na utilização de créditos extemporâneos;
- (ii) Utilização de créditos extemporâneos e do próprio período considerando interpretação ampla do conceito de insumo referentes a:
 - (ii.1) Créditos de embalagens destinadas ao transporte de produtos industrializados;
 - (ii.2) Créditos de serviços e materiais não relacionados ao processo produtivo;
 - (ii.3) Créditos de gastos com trator/empilhadeira, manutenção de veículos, e combustíveis e lubrificantes;
 - (ii.4) Créditos de despesas com depreciações, e com água e esgoto;
 - (ii.5) Créditos obtidos através de serviços de empresa inidônea;
- (iii) Receitas não lançadas.

Com relação aos créditos originados de despesas indicadas como insumos, observo que a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa, devendo o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para análise sobre os critérios da essencialidade e relevância, destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se 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;

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. (sem destaques no texto original)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a **Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF**, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

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.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Outrossim, ao tratar sobre o conceito de insumo definido pelo Eg. STJ, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018** abordou os gastos com frete posteriores ao processo produtivo da seguinte forma:

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (*"água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI"*), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (*"veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"*).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das

contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “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” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.**

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. **Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda,** como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços

exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, **em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.**

Nos termos previstos pelo artigo 99 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023, deve ser aplicada o entendimento do STJ, de forma a adotar o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, como 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 impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

Diante dos documentos apresentados pela Recorrente no curso do processo e, especialmente pelo fato de a análise realizada neste processo ter ocorrido sob os critérios previstos pela IN SRF nº 247/2002 e IN SRF nº 404/2004, entendo que deve a Unidade Preparadora proceder à reanálise do direito creditório, considerando o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, na forma acima demonstrada.

Com relação aos créditos extemporâneos, entendo por oportunizar à Contribuinte a comprovando inequívoca de que tais créditos não foram utilizados em períodos anteriores.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

- a) Intime o contribuinte a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, devendo o contribuinte seguir a mesma ordem de glosas posta no Relatório Fiscal, justificando porque considera que tais bens e serviços, especialmente despesas com logística, são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR;

- a.1)** Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no item acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pelo contribuinte, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 e no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória nº âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).
- b)** Intime o contribuinte a demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como bens (partes e peças) e serviços de manutenção em cada etapa do processo produtivo, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo sobre a necessidade de tais itens e se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo);
- b.1)** Elaborar planilha de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço, indicando detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a respectiva fundamentação legal;
- c)** Intimar o contribuinte a apresentar documentos contábeis e fiscais, bem como providenciar Laudo Pericial Contábil, caso entenda necessário, comprovando de forma inequívoca que os créditos tidos como extemporâneos no período em análise não foram utilizados em outros períodos;
- c.1)** Elaborar relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, apurando sobre a validade do crédito pleiteado e o seu montante.
- d)** Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de resolução.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos