



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10972.720071/2014-01
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.347 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de novembro de 2021
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro de Sousa Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral substituído pelo Conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-69.707, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

DECISÃO ADMINISTRATIVA. VINCULAÇÃO.

Via de regra, as decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa,

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O crédito tributário não confessado nem pago será lançado de ofício com multa de setenta e cinco por cento.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic - por expressa previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Tratando-se de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

INSUMOS. SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO.

Os serviços de beneficiamento, para obtenção de bens utilizados no processo de produção dos produtos de ferro-nióbio, podem ser incluídos na base de cálculo do crédito da não cumulatividade.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. GASTOS POSTERIORES.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens ou bens, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte e limpeza de resíduos.

IMOBILIZADO. LOCAÇÃO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. IMOBILIZADO. CRÉDITOS.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País, para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Tratando-se de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

INSUMOS. SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO.

Os serviços de beneficiamento, para obtenção de bens utilizados no processo de produção dos produtos de ferro-nióbio, podem ser incluídos na base de cálculo do crédito da não cumulatividade.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. GASTOS POSTERIORES.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens ou bens, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte e limpeza de resíduos.

IMOBILIZADO. LOCAÇÃO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. IMOBILIZADO. CRÉDITOS.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País, para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

Trata o presente de Autos de Infração (fls. 476 a 483 e 728 a 735) para lançamento de valores de PIS e Cofins dos períodos de apuração do ano de 2010, na sistemática não-cumulativa. Os valores totais das contribuições lançadas somaram R\$ 124.193,05 de PIS e R\$ 572.638,09 de Cofins, totalizando, com multa (passível de redução) e juros (até 02/2014), os valores de R\$ 268.374,56 e R\$ 1.237.414,20, respectivamente.

A explicação detalhada para a apuração dos valores consta de relatórios fiscais elaborados separadamente para o PIS e para a Cofins (fls. 489 a 552 e 741 a 804), em função do detalhamento dos valores. Os pedidos de ressarcimento e declarações de compensação referentes ao mesmo período foram tratados nos processos próprios.

A empresa optou pelo Lucro Real anual e apura as contribuições sob o regime não-cumulativo. A legitimidade dos créditos e apuração das contribuições foi auditada, sendo a escrituração contábil e fiscal da empresa cotejada com as declarações e demonstrativos entregues. Foram apuradas infrações decorrentes da apuração indevida de créditos.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

No Relatório Fiscal (RF), as infrações foram esquematizadas conforme abaixo (mantida a numeração do RF e incluídos apenas os itens objeto de glosa).

1-Bens utilizados como insumos:

1.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente, limpeza e vestuário – conservação e proteção de pessoas e patrimônio, fretes na manutenção e preservação do meio-ambiente. Os fretes não se referem a insumos;

1.2 Pesquisas, melhorias e experiências – desenvolvimento e inovações;

1.2.1. Centro de Pesquisas (LAB);

1.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - partes e peças relativas à elétrica ou eletrônica de uso geral na planta industrial, que não se incorporam ao produto ou se desgastam diretamente com a produção;

1.4 Registrados em centros de custos não produtivos - águas, resíduos e efluentes (ARE), casa de hospedes (CAH); administração Araxá (AXA);

1.5 Bens não consumidos nem aplicados ao processo produtivo - refere-se a aquisições de bens que não se caracterizam como insumo, materiais partes e ferramentas diversas, melhorias de instalações, manutenção elétrica e hidráulica, tubulações entre outros, sendo que diversas peças descontadas como despesa posteriormente vieram a compor valor de bens do imobilizado, descontadas pelo contribuinte através da depreciação;

1.5.1 Utilizados para transportar produtos - só são permitidos créditos sobre as embalagens utilizadas durante o processo de fabricação, ou que se incorporam ao produto. As embalagens de acondicionamento ou de transporte não dão origem a créditos;

1.5.2 Pneus e câmaras de ar – destina-se aos veículos, para movimentar pessoas, uso nas obras e barragens e movimentação interna;

1.6 Investimentos ativados – bens e fretes incluídos na base dos créditos como despesa e também ativados, assim como fretes utilizados no transporte de bens que vieram a compor o ativo permanente;

1.7 Bens ativáveis – bens ou partes e peças adquiridas antes da imobilização e descontadas diretamente, sem incluir na base da depreciação. São bens de valor elevado e, em sua maior parte, agregados a imobilizados que estavam sendo constituídos, incluindo componentes agregados a imobilizados totalmente depreciados – que poderiam gerar novos encargos de depreciação (citados exemplos e planilhas com bens agregados);

1.8 Fretes - despesas de fretes internos, entre outros de equipamentos enviados para conserto, devolução de contêiner, produtos para industrialização por encomendas e remessas internas;

1.9 Beneficiamento - serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e, principalmente, fretes desses lingotes. Estes, não se referem ao processo produtivo do produto vendido.

1.10 Pagamentos à COMIPA - Custos operacionais COMIPA (Companhia Mineradora do Piracloro de Araxá), sejam ressarcimento do custo de sua controlada ou apoio financeiro no período, não se caracterizam como serviços prestados para a produção;

1.11 Óleo diesel - –Glosado a parte consumida em máquinas e veículos que não são do processo produtivo;

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

2-Serviços utilizados como insumos:

2.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente e limpeza geral – contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101301 - Manutenção Civil, 31101412 - Limpeza Geral, 31101406 - Pró Araxá, e 31101309 - Melhoria, Recuperação e Monit. Área Ambiental);

2.2 Pesquisas e melhorias de processos - contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101423 - Pesquisas e Desenvolvimento de Processos e 31101310 - Melhoria de Processos);

2.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - (conta 31101311) são serviços de assistência técnica, inspeção, calibração e manutenção;

2.4 Serviços registrados em centros de custo não produtivos - sem aplicação direta ou desgaste na fabricação (AXA - Administração Araxá; LAB - Centro de Pesquisas, ARE - Águas, Resíduos e Afluentes, MEA - Meio Ambiente, Esgoto e Água, BAR - Barragens; SGS – Sistema de Gestão do Solo; EXP - Expedição);

2.5 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo – como exemplos, jateamento, hospedagem, instalação de andaimes, entre outros;

2.5.1 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo / Beneficiamento - em lingotes de alumínio e cátodo de níquel, aplicados em estabelecimentos das contratadas e também não diretamente no produto, mas para gerar os insumos a serem utilizados;

2.5.2 Serviços sanitários para exportação - pós-produção;

2.5.3 Em bens utilizados para movimentar e transportar produtos - reforma e restauração de tampas, paletes, containeres etc.;

2.5.4 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo / de máquinas – despesa de motoniveladora e escavadeira;

2.5.5 Locação de serviços realizados com máquinas e equipamentos – são serviços realizados por caminhões guindastes, caminhões pranchas e outros, conduzidos por operadores na montagem, construção e manutenção de instalações;

2.6 Serviços utilizados como insumos / fretes – transporte de rejeitos da metalurgia;

2.7 Investimentos ativados / serviços - São serviços apropriados em contas do ativo permanente que contribuam para o resultado de mais de um exercício, cujos créditos só poderiam ser apropriados por meio da depreciação;

2.8 Dispêndios com serviços ativáveis – serviços que proporcionam um tempo de vida útil superior a um ano, aplicados em imobilizações em andamento ou em imobilizações concluídas;

3-SEM GLOSA;

4-Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas - Glosados os casos não contemplados na norma, referentes a aluguéis de veículos, sendo incluso serviços de transporte, movimentação e elevação de materiais;

5-SEM GLOSA;

6-Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado – com base no valor de aquisição;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

- 6.1 Bem adquirido de pessoa física - sobre ponte rolante (cód. 15232-0);
- 6.2 Bem adquirido com benefício fiscal (Recap) - Sobre um dos bens adquiridos com o benefício foi descontado crédito;
- 6.3 Centros de custos indiretos – AGU - Abastecimento e Tratamento de Água, ENE – Subestação Energia Elétrica);
- 6.4 Centro de custos não produtivos - AXA - Administração Araxá, LAB - Centro de Pesquisas, BAR - Barragens; e PDT - Pesquisa e Desenvolvimento de Processos;
- 6.5 Centro de custo: Mineração – os serviços estão a cargo da COMIPA (Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá), assim foram glosados os créditos decorrentes de depreciação das máquinas e equipamentos respectivos;
- 6.6 Bens não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos - retroescavadeira, rádio, carregador de bateria, software de alarme, entre outros;
- 7-SEM GLOSA;
- 8-SEM GLOSA
- 9-Bens utilizados como insumos – importação
- 9.1- Agregados a imobilizados em andamento - glosa dos valores de aquisições que foram agregadas de imobilizado em andamento, condição para a qual só é admitido crédito conforme art. 15, V, da Lei 10.865/2004, ou opcionalmente na forma do parágrafo 7º do citado artigo;
- 9.2- Importados ativáveis - aproveitado crédito como despesa operacional para uma das bombas agregadas ao imobilizado bombas de vácuo turbomolecular;
- 9.3- Frete importação – Não há previsão de crédito na importação, uma vez que a Lei 10.865/2004 não contemplou o frete.

Constam planilhas e anexos com os valores e demonstrativos.

A empresa foi cientificada dos autos de infração e demais documentos da fiscalização em 13/11/2014 (fl. 983). Em 11/12/2014, foi apresentada impugnação ao lançamento (fls. 994 em diante), conforme carimbo na peça impugnatória da ARF em Araxá.

De início, a empresa relata o procedimento realizado, discriminando todos os itens que resultaram na autuação. Descreve, também, o processo produtivo, demonstrando a complexidade e as diversas fases da produção.

Com relação aos créditos, a impugnação fixa, primeiro, algumas premissas, concluindo não ser possível “importar” conceitos da legislação do IPI. Também que as Leis instituidoras não limitam as deduções de créditos possíveis, sendo que o termo insumo deve ser compreendido de acordo com seu conceito econômico, abrangendo tudo que seja utilizado, empregado ou consumido para produção de um bem ou serviço. O critério contábil de custo de absorção, descrito pelo Parecer Normativo CST nº 6 / 1979 seria uma abordagem segura de verificação. Cita o Ag. Reg. no REsp 1.125.253, em que o STJ admitiu interpretação extensiva dos incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Cita doutrina e jurisprudência do Carf que afastou o conceito restritivo.

A impugnante ressalta que vários processos administrativos anteriores foram baixados pelo Carf determinando a confecção de Laudo de Funcionalidades, sendo que anexou ao presente o laudo que constou de um desses processos (doc. 02), que constituiu prova sobre a ligação de diversos dos gastos incorridos com o processo produtivo.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

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

- conservação patrimonial, segurança, meio-ambiente, limpeza geral e vestuário – glosa demonstra a falta de conhecimento da fiscalização do processo produtivo. O conceito de insumo utilizado é restritivo. No anexo da fiscalização, verifica-se a existência de diversos bens, além de fretes. Na conta Manutenção Civil estão incluídos itens de manutenção e reparos dos equipamentos, substituição de telhas e outros. A limpeza evita contaminações e a remoção dos resíduos é essencial ao processo, gerando créditos. Outros itens visam garantir a segurança do trabalhador e decorrem de exigências, sendo que o crédito de equipamentos de proteção individual já é reconhecido pelo Carf. Quanto à área ambiental, a Licença de Operação é obrigação legal de índole regulatória, conforme decreto citado, sem a qual o interessado não pode operar. Além disso, o desgaste das barragens implica reparos e o tratamento de resíduos e afluentes líquidos é indispensável para proteção ambiental e reaproveitamento de água (cita regulamentação do Departamento Nacional de Produção Mineral). Cita decisões do Carf. Especificamente, o gesso industrial é utilizado nas barragens de rejeito, a Correia Power Band B78 é componente utilizado na transmissão de força responsável pelo acionamento de máquinas do setor produtivo, entre outros;

- pesquisas, melhorias e experiências – os gastos nos centros de pesquisas são essenciais ao processo produtivo, que é afetado pelos testes, melhorias e inovações tecnológicas, inexistindo amparo jurídico para a glosa. Registrou nessas contas também as cantoneiras necessárias para armazenar ferramentas e o Motovibrador componente usado para dosar de forma contínua o material no processo produtivo;

- centros de pesquisa – no centro de custos LAB estão registrados itens necessários para o cumprimento de especificações técnicas e obrigatórios para concretizar a venda, além da adequação às normas ambientais;

- manutenção eletrônica e instrumentação – a própria fiscalização admitiu que os dispêndios são inerentes às atividades industriais. São vinculados à atividade produtiva. Cita equipamentos como balanças dosadoras e válvula gold line (anexa planilha com funcionalidades);

- bens e serviços registrados em centros de custos não produtivos – frisa novamente que os itens glosados partem da interpretação restritiva do conceito de insumo. Os gastos de pesquisas, monitoramento e tratamento ambiental são indispensáveis para atender aos padrões, assegurar a continuidade e a circulação de água, fundamentais para a não interrupção da produção. O serviço de calibração (LAB) é realizado em balança responsável por pesar insumos e produtos, o Óleo de Transmissão SAE30 11915159 (ARE) é utilizado em equipamentos para transporte de minério e estéril até o ponto de alimentação da produção (planilha anexa);

- bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo – aceita que houve casos em que acabou tomando créditos em duplicidade, porém sustenta que não se pode admitir a glosa integral. Os demais estão relacionados ao processo produtivo. Dentre os itens glosados estão materiais utilizados no chamado “tamponamento de formo elétrico”. Apesar de designados como “ferro construção”, são vergalhões com uso na metalurgia e desforaço, para tamponar o forno no processo de fusão, sendo consumidos no processo produtivo. Apresenta fotos. Traz outros insumos glosados que considera diretamente correlacionados à produção: Beneficiamento de lingotes de alumínio, minério de ferro e cátodo de níquel (itens 1.9 e 2.5.1 do RF), serviços sanitários de exportação (2.5.2) e serviços de máquinas niveladoras e escavadeiras (2.5.4). Menciona a Solução de Divergência Cosit 14/2017 sobre manutenção de máquinas e equipamentos e anexa planilha explicativa. Já o hipoclorito de sódio – é imprescindível no tratamento da água, sendo necessário para garantir os níveis de potabilidade exigidos por norma do MTE, tratando-se de exigência do Poder Público, sobre o que já se manifestou a jurisprudência;

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

•fretes – incluem fretes para consertos, mas também de devoluções de contêineres vazios, para retirada de mais insumos, e de retornos dos insumos enviados para beneficiamento. O serviço de transporte entre estabelecimentos e unidades produtivas é custo de produção. Cita Carf sobre frete interno.

•bens utilizados para transportar e movimentar produtos – sem as embalagens para venda, esta não se realizaria. São responsáveis pela manutenção da qualidade e evitam contaminações e perdas. Cita jurisprudência do Carf e decisão do STJ sobre embalagens;

•pneus e câmaras de ar e os serviços utilizados na troca: “Razão, no entanto, não assiste à fiscalização. Isso porque a impugnante realmente utiliza veículos em seu processo produtivo, tais como caminhões, empilhadeiras e carregadeiras, seja para carga e transporte de produtos intermediários entre usinas como concentrado, fluído, sinterizado e refinado, carga de produto final nas carretas de carga e transporte de resíduos de seus processos produtivos tais como escória e ferro fósforo” (p. 1043). Também os veículos são usados para lavar e remover detritos das instalações industriais;

•investimentos ativados – o Fisco alegou duplicidade, mas o crédito foi tomado apenas na entrada para grande parte dos bens (relação anexa à defesa). não comprovou, sequer por indício, o entendimento adotado. Itens glosados foram registrados em contas de manutenção, e não em imobilizado. Ainda, diversos bens possuem valor unitário inferior a R\$ 326,61 (cita exemplo de cano de cobre e válvula). De toda a forma, deveria ser reconhecido crédito segundo quotas de depreciação;

•bens e serviços ativáveis - A glosa parte da presunção que o material tem vida útil superior a de um ano, sem qualquer fundamento técnico, prova ou sequer indício. O valor unitário de uma série de insumos é menor do que R\$ 326,61. Exemplo de falta de cuidado é que a aquisição de R\$ 28.653,62 incorporada ao Forno Sintetizador trata, em realidade de uma centena de tubos flexíveis com valor unitário inferior a R\$ 326,61. Cita decisões do Carf. À época, o art. 1º da Lei 11.774/2008 previa a possibilidade de tomada de créditos de forma antecipada. Ainda (p. 1049) “... que o raciocínio da fiscalização estivesse correto, o que se admite em caráter meramente exemplificativo, ao efetuar as glosas ora em análise, a fiscalização deveria ter considerado ao menos os efeitos da norma supratranscrita, admitindo o crédito tomado durante o ano de 2010 sobre as quotas de depreciação dos bens indicados em sua análise, exatamente nos termos da referida norma”. A diferença seria meramente temporal.

•pagamentos à Comipa – A partir da explicação sobre a parceria estabelecida e das relações contratuais, as conclusões foram assim resumidas (fls. 1053 a 1055):

Diante da ociosidade de parte dos funcionários e das máquinas da COMIPA nesse período, notadamente no ano de 2010, a impugnante - cuja atividade, embora afetada pela crise, se manteve - ajustou com a COMIPA que ela utilizaria os equipamentos de sua propriedade, mas locados à COMIPA, em serviços rotineiros de sua produção, dentre eles o transporte e a disposição da escória gerada na produção. Também foi negociado que, sempre que possível, estes equipamentos seriam manuseados por funcionários da COMIPA, quer porque alguns destes funcionários estavam ociosos, quer porque eles estavam habituados ao manuseio dos referidos equipamentos.

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

Era natural que a impugnante e a COMIPA ajustassem o reembolso, pela primeira, dos custos relativos a equipamentos da segunda, já que ambos estavam alocados em atividades da impugnante. De fato, como os referidos

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

equipamentos estavam à disposição e a serviço da impugnante, e não da COMIPA, os custos a eles inerentes foram arcados pela impugnante, o que era coerente com a decisão de alocar aqueles equipamentos ociosos em atividades produtivas da impugnante.

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

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

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

.....
Estes custos tinham sido arcados pela COMIPA, em virtude de ela ser contratual e legalmente responsável pela manutenção dos equipamentos em sua posse. No entanto, como tais equipamentos e funcionários foram alocados nas atividades da impugnante, competia a ela incorrer nos respectivos custos, como de fato incorreu, sem qualquer liberalidade.

- óleo diesel - veículos empregados na construção e manutenção das barragens de rejeito são essenciais ao processo produtivo, assim como os utilizados na locomoção de materiais e pessoas entre as unidades produtivas. Dentre as funções das unidades estão a manutenção dos fornos elétricos e substituição dos blocos refratários dos fornos industriais;
- despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas – São aluguéis previstos no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003. A Lei nem mesmo exige vinculação à produção. Também se enquadrariam como serviços, pois vinculados à produção, como guindastes, pá carregadeira, retroescavadeira máquinas e equipamentos. Também justificável o uso nas barragens, onde se deposita os rejeitos, ou no tanque de água, que abastece as unidades de metalurgia;
- bens do ativo imobilizado (centros de custos indiretos) – Os insumos água e energia elétrica são empregados exclusivamente em seu processo produtivo. As máquinas e equipamentos são utilizadas no tratamento e bombeamento de água, indispensáveis na produção de nióbio. A falha no transformador, que distribui a energia para todo o complexo industrial, pode provocar a parada de toda a produção. Quanto ao Centro de Custo relativo à energia elétrica, os equipamentos são necessários para adequar tensão e corrente elétrica para a indústria. É insignificante a parcela de energia utilizada em setores administrativos (demonstrativo anexo). Portanto, as máquinas e equipamentos necessários para os insumos água e energia (AGU e ENE) são aproveitados no processo produtivo. É o mesmo caso da depreciação dos bens dos centros de custos BAR, relacionados ao tratamento de efluentes ou LAB e PDP, vinculados ao controle de qualidade dos produtos e otimização do processo produtivo;

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

- depreciação de máquinas e equipamentos do centro de custos MIN –Mineração – Fiscalização desconsiderou o acordo firmado entre as companhias, constante de escritura pública. As máquinas não são cedidas, mas alugadas pela impugnante à Comipa. Assim, os encargos de depreciação geram crédito;
- encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado – embora possam parecer não serem do processo produtivo de nióbio, a análise da funcionalidade revela estarem vinculados ao processo produtivo. Cita rádios de comunicação e caçambas utilizados no processo produtivo;
- agregados a imobilizados em andamento (importação) – os bens foram adquiridos para estoque, e não agregados a imobilizados (anexa telas do sistema SAP - sist. contábil da impugnante). São bens substituídos com frequência e, diversos deles, com valor inferior ao de R\$ 326,61 (eg. arruela de isolamento flohe);
- imobilizados ativáveis - fiscalização não se desincumbiu do ônus da prova de que seriam ativáveis;
- frete de importação – não há diferença entre o frete de insumo adquirido no Brasil e de insumo importado.

Mesmo que eventualmente mantido o lançamento, seria descabida a imposição de penalidades e cobrança de juros. Menciona o art. 100 do CTN e posicionamento do STJ sobre o contribuinte de boa-fé.

Anexa planilhas e documentos relacionados aos diversos itens contestados. Por fim, protesta por todas as provas de direito admitidas, tais como a juntada de documentos e realização de diligências. Requer o cancelamento da recomposição da base de cálculo e das glosas fiscais, julgando improcedentes os autos de infração.

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

Esta DRJ/POA baixou o processo em diligência por meio de Resolução constante das fls. 1570 a 1583 em conformidade com os arts. 18 e 29 do Decreto 70.235/1972 e arts. 35 a 37 do Decreto 7.574/2011. O pedido restou assim redigido:

a)providenciar a ciência do presente despacho de diligência, intimando a empresa a prestar esclarecimentos, comprovação ou cálculos, se a fiscalização considerar necessário para a realização da diligência solicitada;

b)recalcular os valores dos autos de infração, a partir da nova apuração dos créditos, em consonância com os saldos de créditos apurados e desconto das contribuições, sem considerar as glosas de créditos decorrentes de depreciação de bens do ativo imobilizado, referentes às locações para a empresa Comipa (item 6.5 dos Relatórios Fiscais), de serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e cátodos de níquel (incluídos entre os gastos dos itens 1.9 e 2.5.1 do relatório fiscal) e dos vergalhões denominados "ferro de construção 3/4" x 750MM" (item 1.5 dos RF);

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

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

e)dar ciência do resultado desta Resolução/Diligência ao contribuinte, facultando-lhe a oportunidade de contestação no processo, tão somente quanto às questões aqui tratadas, no prazo de 30 (trinta) dias, se assim o desejar.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

A fiscalização refez os cálculos em conformidade com os critérios definidos na diligência e apresentou as conclusões no Relatório de Diligência das fls. 1584 a 1586, com os novos valores de PIS e Cofins. A diligência foi realizada também para outros processos de ressarcimento do mesmo ano do lançamento ora em apreço.

Cientificada da diligência, a empresa apresentou manifestação em 20/08/2019. Aponta que a unidade apenas recalculou os valores com atenção aos itens expressamente citados na diligência.

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

Requer o cancelamento das glosas com base no conceito de insumo apresentado, com a manutenção das conclusões do relatório de diligência no tocante à parte das glosas já cancelada. Alternativamente, requer novo encaminhamento à DRF para analisar de forma pormenorizada cada item quanto à essencialidade, pertinência e relevância ao processo produtivo.

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

Cientificada dessa decisão em 31/07/2020, conforme Termo de ciência fl. 1710, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário na data de 31/08/2020, repisando os argumentos da impugnação, pugnano pela realização de nova diligência e provimento do recurso com o reconhecimento da insubsistência do auto de infração, e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade e montante do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Trata-se de Autos de Infração (fls. 476 a 483 e 728 a 735) visando a cobrança de créditos tributários de PIS e COFINS não cumulativos dos períodos de apuração de 20109, no valor total de R\$ R\$ 268.374,56 e R\$ 1.237.414,20.

A explicação detalhada para a apuração dos valores consta de relatórios fiscais elaborados separadamente para o PIS e para a Cofins (fls. 489 a 552 e 741 a 804), em função do detalhamento dos valores. Os pedidos de ressarcimento e declarações de compensação referentes ao mesmo período foram tratados nos processos próprios. Os seguintes créditos foram objetos de glosas que foram, parcialmente, mantidas no julgamento de primeira instância:

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

1-Bens utilizados como insumos:

1.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente, limpeza e vestuário – conservação e proteção de pessoas e patrimônio, fretes na manutenção e preservação do meio-ambiente;

1.2 Pesquisas, melhorias e experiências – desenvolvimento e inovações;

1.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - partes e peças relativas à elétrica ou eletrônica de uso geral na planta industrial;

1.5 materiais partes e ferramentas diversas, melhorias de instalações, manutenção elétrica e hidráulica, tubulações entre outros;

1.5.1 Utilizados para transportar produtos;

1.5.2 Pneus e câmaras de ar;

1.6 Investimentos ativados;

1.7 Bens ativáveis – bens ou partes e peças adquiridas antes da imobilização e descontadas diretamente;

1.8 Fretes - despesas de fretes internos;

1.9 Beneficiamento - serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e, principalmente, fretes desses lingotes.

1.10 Pagamentos à COMIPA;

1.11 Óleo diesel;

2-Serviços utilizados como insumos:

2.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente e limpeza geral;

2.2 Pesquisas e melhorias de processos;

2.3 Manutenção eletrônica e instrumentação;

2.4 Serviços registrados em centros de custo não produtivos;

2.5 Serviços como exemplos, jateamento, hospedagem, instalação de andaimes, entre outros;

2.5.1 Serviços em lingotes de alumínio e cátodo de níquel, aplicados em estabelecimentos das contratadas e também não diretamente no produto, mas para gerar os insumos a serem utilizados;

2.5.2 Serviços sanitários para exportação;

2.5.3 reforma e restauração de tampas, paletes, containeres etc.;

2.5.4 Serviços de máquinas – despesa de motoniveladora e escavadeira;

2.5.5 Locação de serviços realizados com máquinas e equipamentos;

2.6 Serviços utilizados como insumos / fretes – transporte de rejeitos da metalurgia;

2.7 Investimentos ativados / serviços;

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

- 2.8 Dispêndios com serviços ativáveis s;
- 4- Despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas;
- 6- Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado:
- 9- Bens utilizados como insumos – importação
 - 9.1- Agregados a imobilizados em
 - 9.2- Importados ativáveis;
 - 9.3- Frete importação.

Antes de tudo, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto a mineração e industrialização de minérios, bem como o comércio de produtos metalúrgicos, químicos entre outros produtos e atividades. A empresa extrai minério de pirocloro, de sua mina em Araxá. Tem como principais produtos o ferro-nióbio, o óxido de nióbio de grau vácuo entre outros relacionados ao nióbio. A atividade desempenhada é de vulto, envolvendo grande número de lançamentos contábeis e documentos.

Recorrente sustenta, em sua impugnação, no que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, que a glosa de créditos efetuadas ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Junta aos autos os seguintes documentos: Procuração / Documentos Societários; Laudo de Funcionalidades – Processo 10650.901217/2010-18; Lista de Siglas e Abreviações (vide em arq_ao_pag); Bens glosados - Planilha com descrições sobre funcionalidade de determinados itens (vide em arq_ao_pag); Item 1.1 – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Item 1.2 - Cal Granulada Calcítica – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Registro contábil e Fotos – Estoque – Produto Acabado – 31.12.2013; Itens 1.5 e 2.2 do TVF – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Itens 1.6 e 2.3 do TVF – Bens e Embalagens – Fotos (vide em arq_ao_pag); Itens 1.8 e 2.4 do TVF – Equipamentos Móveis – Fotos e vídeos (vide em arq_ao_pag); Escritura Pública de Constituição da COMIPA; Assembleia Geral Extraordinária da COMIPA de 28.4.1989; Norma Internacional para Medidas Fitossanitárias n. 15 (NIMF n. 15); Instrução Normativa n. 4, de 6.1.2004, do MAPA; Item 1.11 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 2.1 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 5.2 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 1.4 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); Item 1.12 do TVF - Planilha Descritiva e Fotos – (vide em arq_ao_pag); **laudo de funcionalidade (fls. 1112 a 1188), entre outros.**

A DRJ, inicialmente, resolve baixar os autos em diligência para (fls. 1570 a 1583):

- a) providenciar a ciência do presente despacho de diligência, intimando a empresa a prestar esclarecimentos, comprovação ou cálculos, se a fiscalização considerar necessário para a realização da diligência solicitada;
- b) recalcular os valores dos autos de infração, a partir da nova apuração dos créditos, em consonância com os saldos de créditos apurados e desconto das contribuições, sem considerar as glosas de créditos decorrentes de depreciação de bens do ativo

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

imobilizado, referentes às locações para a empresa Comipa (item 6.5 dos Relatórios Fiscais), de serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e cátodos de níquel (incluídos entre os gastos dos itens 1.9 e 2.5.1 do relatório fiscal) e dos vergalhões denominados "ferro de construção 3/4" x 750MM" (item 1.5 dos RF);

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

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

e) dar ciência do resultado desta Resolução/Diligência ao contribuinte, facultando-lhe a oportunidade de contestação no processo, tão somente quanto às questões aqui tratadas, no prazo de 30 (trinta) dias, se assim o desejar.

A diligência foi cumprida, conforme fls. 1584 a 1586, apresentando recálculo dos créditos.

A Contribuinte foi notificada e apresentou manifestação (fls. 1596 a 1601) pontuando que a autoridade fiscal apenas realizou o recálculo dos créditos, com os quais concorda. Contudo, informa que a diligência não foi cumprida integralmente porque não reanalisou as glosas originalmente efetuadas, de acordo com os critérios da essencialidade e relevância, assim como a pertinência dos dispêndios com bens e serviços com o processo produtivo, de acordo com toda a documentação apresentada.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, **deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP)** e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os "bens e serviços" que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade** ou **relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10972.720071/2014-01

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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

A Recorrente apresenta junto à sua impugnação e manifestação à diligência uma série de documentos que demonstram o descritivo de sua operação, assim como laudos que

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10972.720071/2014-01

justificariam a qualidade de insumos dos bens e serviços utilizados (essenciais e relevantes) no processo produtivo (listagem dos documentos pontuada no início desse voto).

O julgamento foi convertido em diligência, a qual se limitou a realizar os recálculos dos créditos na forma da Resolução da DRJ. Em resposta, a Contribuinte aduz que não foram analisados os documentos apresentados, nem reanalisadas as glosas à luz do conceito de insumos definido pelo STJ.

O acórdão recorrido, quanto à diligência realizada, argumenta que a autoridade fiscal não tinha a obrigação de refazer toda a auditoria, colhendo novos elementos. Aduz que o pedido de diligência ou perícia feito pelo Contribuinte deve expor os motivos que a justifiquem e conter a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, de modo a atender os requisitos do art. 16, inciso IV do Decreto n.º 70.235/72. O parágrafo primeiro deste mesmo artigo 16 determina que se considere não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender a estes requisitos. No presente caso, *diante dos fatos e das conclusões expostas neste voto, bem como dos elementos já juntados aos autos, considera-se prescindível a realização de nova perícia/diligência.*

No mérito, o acórdão recorrido buscou alinhar a análise dos créditos dos insumos glosados lastreada no Parecer Normativo SRF n.º 5/2018, contudo trouxe uma análise pouco profunda sobre os créditos glosados no caso concreto e sem a análise dos documentos trazidos pela Contribuinte em manifestação de inconformidade. Além disso, a análise direta da DRJ sem oportunizar a legítima defesa, com a apresentação de laudos técnicos junto à fiscalização ordinária, poderia gerar futura nulidade, tendo em vista uma possível supressão de instância, já que a autoridade administrativa não fundou a autuação com base no novo Parecer Normativo, nem tão pouco na nova orientação do STJ.

Diferente do que decidiu a DRJ, entendo que, em face da superveniência do REsp n.º 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Ora, se há documentos nos autos que justificam a procedência do crédito pleiteado, eles devem ser analisados pela autoridade competente, independente do momento em que apresentados, em nome do formalismo moderado e do princípio da verdade material.

Desta forma, uma vez que o contribuinte trouxe aos autos robusta argumentação e documentos que sugerem a existência do crédito entendo que o processo não está apto a ser julgado no presente momento.

Assim, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto aos valores exigidos.

Importante salientar que não pode o CARF suprir deficiência. Observa-se que nem a autoridade de origem, nem a DRJ, se pronunciaram sobre os novos documentos apresentados pelo Contribuinte, que podem impactar diretamente na improcedência da autuação.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10972.720071/2014-01

7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração em estudo:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens do ativo imobilizado (depreciação), com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma os bem atinentes ao item anterior foram contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos e documentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10972.720071/2014-01

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim