



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.732574/2014-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.577 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente TMSA TECNOLOGIA EM MOVIMENTAÇÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

REIDI. NOTA FISCAL. FORMALIDADES.

A pessoa jurídica fornecedora de bens e de serviços destinados a obras de infraestrutura para incorporação ao ativo imobilizado de pessoa jurídica habilitada ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI deve fazer constar na nota fiscal de venda de bens e de serviços a informação de que a operação foi efetuada com a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

REIDI. FACULDADE DE UTILIZAÇÃO DO REGIME POR NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. SERVIÇOS.

Os serviços as despesas com serviços de engenharia, projetos, desenhos industriais, medições de topografia, são aplicados ou consumidos na prestação de serviços, portanto, se caracterizam como insumos, e geram crédito de não-cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a cobrança das contribuições em relação as Notas Fiscais onde está expressamente descrito a natureza da operação relativa à adoção de REIDI e/ou no campo "CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição", Operações com Suspensão da Contribuição, conforme planilha de fls. 2.451-2.452, colunas "I" e "J". Para reverter a glosa em relação às despesas com serviços de engenharia, projetos, desenhos industriais, medições de topografia e para reconhecer a inexatidão material no acórdão da

decisão de piso, referente às linhas de agosto e novembro/2010, para que tais valores sejam excluídos da base das contribuições.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo à cobrança de PIS/COFINS decorrentes das seguintes acusações fiscais:

(i) vendas com tributação suspensa, em desacordo com a legislação do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, por falta de informação do benefício nas notas fiscais emitidas pela Recorrente;

(ii) vendas com tributação suspensa, em desacordo com a legislação da Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO; e

(iii) desconto indevido de créditos relativos à aquisições de serviços enquadrados como insumos pela Recorrente.

A empresa apresentou impugnação de fls. 2.199/2.227, na qual alega, em síntese, que:

a) DA LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA EMPRESA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA ENQUADRAMENTO NO REIDI;

b) POSSIBILIDADE E IDONEIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS: SERVIÇOS CONTRATADOS JUNTO A PESSOAS JURÍDICAS ENQUADRAM-SE INEQUIVOCAMENTE NO CONCEITO DE INSUMOS;

b.1) Fato jurídico: imprescindibilidade da análise do caso concreto para aplicação da legislação - erro de fato no lançamento fiscal;

b.2) Do perfeito enquadramento dos insumos adquiridos pela Impugnante na legislação que autoriza os créditos do PIS e da COFINS;

c) BENEFÍCIO DO REPORTO. CORRETO ENQUADRAMENTO, ERRO NO PREENCHIMENTO DA NOTA FISCAL. VÍCIO FORMAL. SUPREMACIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL;

c.1) Da venda de produto enquadrado em NCM não prevista pelo Decreto n.º 6.582/2008 como beneficiário do REPORTO;

c.2) Indicação de Ato Declaratório Executivo relativo à matriz da Empresa adquirente, ao invés da filial (estabelecimento para o qual foram enviadas as mercadorias);

A DRJ excluiu do lançamento fiscal as operações citadas no item "ii" e, considerando que o montante exonerado é inferior ao limite previsto no artigo 1º, da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, não houve recurso de ofício, restando, assim, à este Conselho analisar as demais matérias mencionadas nos itens "i" e "iii".

Inconformada com a decisão de primeira instância, a Recorrente após ciência em 27/08/2015, conforme Termo de Abertura de Documento, fl. 2.347, apresenta em 23/09/2015, através da Solicitação de Juntada de fl. 2.348, Recurso Voluntário e documentos anexados, fls. 2.349/2.398 a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, no qual repisa os argumentos já aduzidos em sede impugnatória, acrescentando ainda:

- i) *que na planilha de receitas a serem excluídas da base de cálculo das contribuições os valores constantes na coluna "Reversão de venda pelo custo", linhas agosto e novembro/2010 aparecem equivocadamente como negativos, devendo ser corrigidos, pois são, na realidade, reversões positivas, conforme Anexo I do Relatório de Ação Fiscal;*
- ii) *Aplicando as correções na tabela constante da fl.34 do acórdão, temos uma diferença de R\$ 396.185,15 a ser excluída da base de cálculo do PIS/pasep e da Cofins.*

Através da Resolução de n.º 3302-000.762, o julgamento foi convertido em diligência para:

a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação no sentido de que nas Notas Fiscais Eletrônicas esta expressamente descrito a natureza da operação relativa à adoção de REIDI e/ou no campo "CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição";

b) a fiscalização deverá diligenciar junto as empresas adquirentes das mercadorias comercializadas pela Recorrente, vide informações constantes nas Notas Fiscais carreadas autos, para o fim de averiguar se referidas empresas creditaram-se do PIS/COFINS relativo as operações sob análise, emitindo, parecer conclusivo a respeito deste fato;

c) dar ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar de trinta dias para manifestação, e;

d) atendida a diligência, restituir o processo a este colegiado para prosseguimento.

Às folhas 2.827-2.841, foi carreado a informação fiscal com as seguintes conclusões:

CONCLUSÃO

45. *Conclui-se em relação ao quesito "a" da Resolução do CARF n.º 3302-000762 que o contribuinte comprovou que em algumas Notas Fiscais Eletrônicas, não em todas (vide planilha anexada como arquivo não paginável pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Diligência), consta expressamente descrito a natureza da operação relativa à adoção de REIDI e/ou no campo "CST 09- Operação com Suspensão da Contribuição", porém constatou-se também que em boa parte das notas fiscais não consta nenhuma destas informações, ou consta apenas uma delas, sendo inclusive utilizado de forma errada o "CST 08- Operação sem Incidência da*

Contribuição” e em nenhuma das notas sobre as quais incidiu a autuação consta o número da portaria que aprovou o projeto e o número do ato que concedeu a habilitação ou a co-habilitação ao REIDI à pessoa jurídica adquirente.

Entendemos, portanto, que estas notas fiscais não atendem o disposto no §1º, do artigo 3º, da Lei n.º 11.488/2007, artigos 11 a 13, do Decreto n.º 6.144/2007 e, artigo 13, da Instrução Normativa SRF n.º 758/2007.

46. Com relação ao quesito “b” as empresas adquirentes alegaram não terem se creditado do PIS e Cofins relativo às operações sob análise, porém uma delas admitiu ter realizado operações fora do REIDI embora tenha declarado que não efetuou creditamento de Pis e Cofins sobre estas operações. A fragilidade deste tipo de declaração é evidente uma vez que o próprio adquirente, de forma contraditória, admite ter realizado operações fora do REIDI, mas por outro lado declara que não tomou crédito sobre estas operações. Portanto em relação a este quesito entendemos que inexistente qualquer óbice legal para que as empresas adquirentes venham a alegar que tais operações foram realizadas fora do REIDI e venham assim tomar créditos de PIS e Cofins sobre estas operações. Caso venham, ou viessem a proceder desta forma, conforme jurisprudência do CARF não teriam cometido qualquer irregularidade. Neste sentido, fica evidente que a mera declaração de adquirentes de que não tomaram créditos sobre as aquisições de produtos supostamente realizadas sob o amparo do REIDI não fornecem à autoridade fiscal segurança suficiente para eximir a autuada do pagamento da contribuições para o Pis e a Cofins quando outros requisitos, legalmente previstos, não foram atendidos.

A Recorrente, por sua vez, manifestou discordância com o resultado da diligência, conforme se verifica na petição carreada às fls. 2.847-2.851.

É relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, o presente processo tem as seguintes questões a ser dirimida: (i) vendas com tributação suspensa, em desacordo com a legislação do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, por falta de informação do benefício nas notas fiscais emitidas pela Recorrente; (ii) desconto indevido de créditos relativos à aquisições de serviços enquadrados como insumos pela Recorrente; e (iii) erro material contido na decisão recorrida que considerou base negativa ao invés de positiva.

Em relação a questão tratada no item "i", a fiscalização fundamentou o lançamento fiscal com base na desobediência do §1º, do artigo 3º, da Lei n.º 11.488/2007, artigos 11 a 13, do Decreto n.º 6.144/2007 e, artigo 13, da Instrução Normativa SRF n.º 758/2007 que, em linhas gerais, exigem do contribuinte, para usufruir do benefício da suspensão do PIS/COFINS, a citação expressa do benefício na Nota Fiscal, a saber:

Lei 11.488, de 2007 que cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI:

(...)

Art. 3º No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:(Regulamento)

I - da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.

§ 1º Nas notas fiscais relativas às vendas de que trata o inciso I do caput deste artigo deverá constar a expressão Venda efetuada com suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota 0 (zero) após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infra-estrutura.

§ 3º A pessoa jurídica que não utilizar ou incorporar o bem ou material de construção na obra de infra-estrutura fica obrigada a recolher as contribuições não pagas em decorrência da suspensão de que trata este artigo, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação - DI, na condição:

I - de contribuinte, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação;

II - de responsável, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

§ 4º—Os benefícios previstos no caput aplicam-se também na hipótese de, em conformidade com as normas contábeis aplicáveis, as receitas das pessoas jurídicas titulares de contratos de concessão de serviços públicos reconhecidas durante a execução das obras de infraestrutura elegíveis ao Reidi terem como contrapartida ativo intangível representativo de direito de exploração ou ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, estendendo-se, inclusive, aos projetos em andamento, já habilitados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Decreto 6.144, de 2007 que regulamentou o Reidi, traz as seguintes disposições:

Art. 11. Nos casos de suspensão de que trata o inciso I do art. 2º, a pessoa jurídica vendedora ou prestadora de serviços **deve fazer constar na nota fiscal o número da portaria que aprovou o projeto, o número do ato que concedeu a habilitação ou a co-habilitação ao REIDI à pessoa jurídica adquirente e, conforme o caso, a expressão:**

- "Venda de bens efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente; ou - "Venda de serviços efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

Art. 12. A suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a venda de bens e serviços para pessoa jurídica habilitada ao REIDI não impede a manutenção e a utilização dos créditos pela

pessoa jurídica vendedora, no caso de esta ser tributada no regime de apuração não-cumulativa dessas contribuições.

Art. 13. A aquisição de bens ou de serviços com a suspensão prevista no REIDI não gera, para o adquirente, direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002. e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica quando a pessoa jurídica habilitada ou co-habilitada optar por efetuar aquisições e importações fora do REIDI, sem a suspensão de que trata o art. 2º. (Incluído pelo Decreto n.º 6.167, de 2007)

Art. 14. A suspensão de que trata o art. 2º converte-se em alíquota zero após a incorporação ou utilização, na obra de infra-estrutura, dos bens ou dos serviços adquiridos ou importados com o regime do REIDI.

Esclarece ainda o RAF:

Em verificação das notas fiscais de vendas do contribuinte ora fiscalizado para clientes detentores de Atos Declaratórios Executivos do Reidi constatou-se que **a grande maioria das notas fiscais não atende ao disposto no § 1º do art. 3º da Lei 11.488/2007.** Diante disso foi o contribuinte intimado a apresentar declaração sobre o cumprimento ou não deste dispositivo legal (fls 67 à 68). Em resposta a intimação o contribuinte nada apresentou de concreto, limitou-se a juntar cópias das Danfes destas notas fiscais e cópias de alguns contratos celebrados com seus clientes beneficiários do regime especial (fls 69 à 272).

14. Embora o contribuinte possa vir a alegar que as operações de venda foram beneficiadas pelo Reidi, e que os contratos prevêem essa condição para venda, é importante ressaltar que tais documentos têm valor apenas "informativo" na auditoria fiscal, uma vez que o ali disposto **não exige o contribuinte de atender as condições previstas em lei** para beneficiar-se de regime especial, cabe lembrar que as vendas realizadas à clientes do Reidi são vendas tributadas que caso venham a cumprir determinadas condições **podem** vir a ser beneficiadas com a suspensão de tributos, portanto claro esta que **o descumprimento de qualquer das condições previstas em lei elimina a possibilidade da venda com suspensão,** sujeitando-se portanto a tributação normal da operação, com alíquota de 7,6% para a Cofins e 1,65% para o Pis/Pasep.

Sobre estas irregularidades o contribuinte se manifestou em resposta ao Termo de Constatação alegando em síntese que o lapso cometido pela ora Manifestante de não informar nas notas fiscais de vendas a expressão " Venda Efetuada com a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ", trata-se de um mero vício formal, suscetível de ser remediado, não afetando a substância do ato a ponto de descaracterizar a venda da forma como efetivamente está sendo realizada

Vale destaque trecho do Relatório Fiscal:

13. Em verificação das notas fiscais de vendas do contribuinte ora fiscalizado para clientes detentores de Atos Declaratórios Executivos do Reidi constatou-se que a grande maioria das notas fiscais não atende ao disposto no 1º do art. 3º da Lei 11.488/2007. Diante disso foi o contribuinte intimado a apresentar declaração sobre o cumprimento ou não deste dispositivo legal (fls 67 à 68). Em resposta a intimação o contribuinte nada apresentou de concreto, limitou-se a juntar cópias das Danfes destas notas fiscais e cópias de alguns contratos celebrados com seus clientes beneficiários do regime especial (fls 69 à 272).

14. Embora o contribuinte possa vir a alegar que as operações de venda foram beneficiadas pelo Reidi, e que os contratos prevêem essa condição para venda, é importante ressaltar que tais documentos têm valor apenas "informativo" na auditoria fiscal, uma vez que o ali disposto não exime o contribuinte de atender as condições previstas em lei para beneficiar-se de regime especial, cabe lembrar que as vendas realizadas à clientes do Reidi são vendas tributadas que caso venham a cumprir determinadas condições podem vir a ser beneficiadas com a suspensão de tributos, portanto claro está que o descumprimento de qualquer das condições previstas em lei elimina a possibilidade da venda com suspensão, sujeitando-se portanto a tributação normal da operação, com alíquota de 7,6% para a Cofins e 1,65% para o Pis/Pasep.

15. Apesar de desnecessário constar em contratos que é obrigação da empresa ora fiscalizada emitir documentos fiscais de acordo com o §1º do art. 3º da Lei 11.488/2007, alguns contratos reforçam ainda essa obrigatoriedade como, por exemplo, o contrato celebrado entre a autuada e a empresa MABE CONSTRUÇÃO ADMINISTRAÇÃO DE PROJETOS LTDA. conforme cláusula E.11 abaixo reproduzida:

E.11) Informamos que o texto abaixo deverá ser obrigatoriamente inserido no corpo das notas fiscais emitidas quando do fornecimento objeto da presente Ordem de Compra:

VENDA DE MATERIAIS EFETUADA COM SUSPENSÃO DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS, CONFORME PORTARIAS Nº 177/2008 e MME Nº 361 DE 22/10/2008 E ADE RFB Nº 84 DE 03/07/2009 (grifos não constam do original)

16. Diante disso fica evidente que o fato em questão não se trata de mera irregularidade quando da confecção de um ou outro documento fiscal e sim descumprimento sistemático do que determina a legislação. Não é crível que pessoa jurídica, que pretenda valer-se de benefício fiscal, ignore todos os dispositivos legais e normativos, sobre a matéria e em alguns casos até mesmo os contratos particulares celebrados com seus clientes.

Em resumo apartado, a irregularidade que motivou o lançamento fiscal foi a ausência de menção expressa do benefício na Nota Fiscal.

Contrapondo o lançamento fiscal, a Recorrente afirma categoricamente que os bens por ela comercializados sujeitam-se ao REIDI; que os adquirentes possuíam prévia habilitação, através dos Atos Declaratórios emanados pela RFB; que a adoção da suspensão do PIS/COFINS foi acordada entre as partes, conforme comprovam os contratos, ordens de pagamento e declarações dos adquirentes, quanto ao não aproveitamento de créditos das contribuições.

Por fim, afirmou que, diferentemente do que consta das DANFE's carreadas aos autos, as Notas Fiscais Eletrônicas (não juntadas integralmente aos autos) trazem informações sobre a natureza da operação relativa à adoção de REIDI, como também descrição no campo "CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição", revelando, assim, ausência de comprovação da infração que fundamenta o auto de infração.

Para este relator, caso reste comprovado que nas Notas Fiscais Eletrônicas, ao contrário do que constou das DANFE's, esteja expressamente descrito a natureza da operação relativa à adoção de REIDI e/ou no campo "CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição", o direito de usufruir do benefício deve ser concedido ao contribuinte, posto que satisfeita a obrigação acessória, exigida pela fiscalização, de prestar informação no documento fiscal.

No caso, tanto a fiscalização quanto a Recorrente convergem no sentido que todas as notas fiscais foram emitidas, parte com CST n.º 08 – Operações sem Incidência da Contribuição e, parte com CST n.º 09 – Operações com Suspensão da Contribuição, conforme demonstra planilha do arquivo de fls. 2.451-2.452, colunas “I” e “j”.

Neste cenário, devem ser excluídas do lançamento fiscal as Notas Fiscais onde está expressamente descrito a natureza da operação relativa à adoção de REIDI e/ou no campo "CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição", mantendo-se, assim, a cobrança em relação as notas fiscais com a informação de CST foi “08- Operação sem Incidência da Contribuição” e/ou que não possuam nenhum tipo de informação, posto serem operações diferentes com naturezas jurídicas diversas.

Vale ressaltar, que o fato dos adquirentes não terem apurado créditos das contribuições, só contribui aos argumentos da Recorrente nas notas fiscais em que houve a correta informação (CST 09 - Suspensão), sendo imprestável para os demais documentos onde a informação está equivocada. Ora, a legislação é expressa ao condicionar o benefício ao cumprimento do dever acessório, sob pena do contribuinte ser obrigado a responder pelo pagamento do tributo não recolhido, como no presente caso.

O **segundo ponto**, diz respeito ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições. A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

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

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

VI - 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei n.º 10.833/2003:

Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3.º do art. 1.º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1.º e 1.º-A do art. 2.º desta Lei; (Redação dada pela lei n.º 11.787, de 2008) (Vide Lei n.º 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

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

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

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

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

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

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

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

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

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

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

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

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

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita

Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

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

V Encaminhamentos

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

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

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

produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

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

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

- 1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*
- 2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos das contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

Nos termos do relatório fiscal, constata-se que a fiscalização glosou créditos com despesas com serviços de engenharia, projetos, desenhos industriais, medições de topografia e tratamento fitossanitário.

Em relação ao ponto de divergência, a Recorrente alega que sua atividade é fabricação de máquinas, equipamentos e aparelhos para transporte e elevação de cargas, peças e acessórios, para a agricultura e pecuária e, para indústria em geral, fornecendo-os prontos para serem utilizados.

Alega, ainda, que desenvolve soluções em regime de "tum key", ou seja, o cliente contrata a TMSA para realizar um projeto em todas as etapas, desde a consultoria, elaboração do projeto, infraestrutura, implantação, até a operação final do objeto contratual — regime conhecido pela contratação de uma única empresa, a fim de eliminar problemas diversos causados pela contratação de diversos prestadores em uma só obra ou projeto, sendo que antes da fabricação do maquinário é necessário o cumprimento de etapas como a elaboração de projeto específico, do desenho industrial, medição do local onde será instalado, inspeções de segurança, dentre outros serviços meio, para se atingir o fim desejado/contratado — sendo todos contratados junto a pessoas jurídicas, já que não possui pessoal qualificado para atender a todas demandas e, aplicados na produção/prestação de serviços efetuada pela Recorrente. Cita, ainda, disposição legal (Lei nº 5.194/66) que obriga, nos casos de prestação de serviços vinculados à engenharia, arquitetura e obras em geral a contratação de profissional habilitado.

Neste eito, considerando as alegações da Recorrente e o atual posicionamento do STJ sobre a matéria em litígio, que leva em consideração a questão da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, entendo que a glosa deve revertida em relação aos serviços utilizados pela Recorrente em sua atividade, com exceção tratamento fitossanitário, não questionado pela Recorrente.

Com efeito, restou claro para este relator que para desempenho de suas funções de fabricante de máquinas e equipamentos elaborados para clientes específicos, a Recorrente, por imposição legal, deve contratar profissionais habilitados para projetar e atender as especificações que cada produto necessita, portanto, todas de total relevância para exercício de sua função,

devendo, assim, ser revertida a glosa em relação as despesas com serviços de engenharia, projetos, desenhos industriais e medições de topografia.

Por último, em relação ao erro material contido na decisão recorrida, a Recorrente alega que:

“que na planilha de receitas a serem excluídas da base de cálculo das contribuições os valores constantes na coluna "Reversão de venda pelo custo", linhas agosto e novembro/2010 aparecem equivocadamente como negativos, devendo ser corrigidos, pois são, na realidade, reversões positivas, conforme Anexo I do Relatório de Ação Fiscal;

Constata-se do Anexo I, fl.2166, que de fato os valores, referentes linhas de agosto e novembro/2010 são positivos.

Assim, é de se reconhecer a inexatidão material no acórdão da decisão de piso, referente às linhas de agosto e novembro/2010, cujos valores aparecem equivocadamente como negativos, gerando, assim, uma diferença positiva a ser excluída da base das contribuições, conforme os fundamentos do acórdão de piso.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

- i) afastar a cobrança das contribuições em relação as Notas Fiscais onde está expressamente descrito a natureza da operação relativa à adoção de REIDI e/ou no campo "CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição", conforme planilha de fls. 2.451-2.452, colunas "I" e "J".
- ii) reverter a glosa em relação as despesas com serviços de engenharia, projetos, desenhos industriais e medições de topografia; e
- iii) reconhecer a inexatidão material no acórdão da decisão de piso, referente às linhas de agosto e novembro/2010, para que tais valores sejam excluídos da base das contribuições.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo