



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.000403/2007-76
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-010.240 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COMPANHIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004, 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/05/2005 a 30/06/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSA PARA RECINTO ALFANDEGADO. NÃO INCIDÊNCIA. COFINS

As mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da Empresa Comercial Exportadora ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para para recinto alfandegado consideram-se adquiridas com o fim específico de exportação e não se sujeitam à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

No presente caso devem ser acatados os créditos em relação aos Serviços Topográficos, Projetos de Gerenciamento e Engenharia, Operação e Manutenção de Aterro Industrial e Manutenção Eletromecânica nos equipamentos de Monitoramento Ambiental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reverter as glosas de créditos com os seguintes itens: Serviços Topográficos, Projetos de

Gerenciamento e Engenharia, Operação e Manutenção de Aterro Industrial e Manutenção Eletromecânica nos equipamentos de Monitoramento Ambiental.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do acórdão n.º 3302-005.641, de 24/07/2018, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 28/02/2004, 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/05/2005 a 30/06/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSA PARA RECINTO ALFANDEGADO. NÃO-INCIDÊNCIA. COFINS

As mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da Empresa Comercial Exportadora ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para para recinto alfandegado consideram-se adquiridas com o fim específico de exportação e não se sujeitam à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. APLICAÇÃO DO RE 627.815 EM REPERCUSSÃO GERAL

As variações cambiais ativas decorrentes de fechamento de contrato de câmbio caracterizam-se como receitas decorrentes de exportação e não se sujeitam à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, conforme decisão definitiva proferida pelo STF no julgamento do RE 627.815, submetido à repercussão geral.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou

fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

O recurso da Fazenda Nacional, admitido pelo presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, insurge-se contra duas matérias: 1) conceito de insumos; e 2) Possibilidade de aproveitamento do benefício fiscal previsto no inc. III, art. 5º, da Lei nº 10.637/2002, sem que haja prova específica de que as mercadorias transferidas têm fim específico de exportação.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial fazendário e, caso conhecido, o seu improvimento.

O recurso do contribuinte, admitido pelo presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, insurge-se contra o conceito de insumos adotado no acórdão recorrido.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recursos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Não tem razão o contribuinte ao pedir o não conhecimento do recurso especial fazendário. Em relação ao conceito de insumos, ele alega 3 razões para tanto: 1) acórdão recorrido e paradigma analisaram legislações diferentes, um da Cofins e o outro do PIS; 2) acórdão paradigma teria contrariado o acórdão em recurso repetitivo do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e 3) que a recorrente não teria juntado cópia do inteiro teor dos acórdãos paradigmas, tampouco teria reproduzido as ementas de forma integral ou parcial sem prejuízo de interpretação.

Afasto as três razões. A primeira porque, no que se refere ao conceito de insumos, as legislações do PIS e da Cofins são idênticas. A segunda porque, como bem frisou o acórdão

recorrido, o acórdão em recurso repetitivo do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ainda não havia transitado em julgado na data da análise do recurso especial. A terceira porque houve sim a reprodução das ementas dos paradigmas no recurso especial fazendário, o suficiente para não prejudicar sua interpretação.

Quanto ao conhecimento da segunda matéria, comprovação da exportação, o contribuinte alega que o recurso especial não se destina à reapreciação de provas. Não tem razão, pois os paradigmas apresentados analisaram situações fáticas semelhantes. Portanto a divergência deve ser entendida como a interpretação da mesma legislação aplicadas aos mesmos fatos.

De forma que conheço do recurso especial fazendário, adotando também as razões expostas no exame de admissibilidade proferido pela 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Mérito

Possibilidade de aproveitamento do benefício fiscal previsto no inc. III, art. 5º, da Lei nº 10.637/2002, sem que haja prova específica de que as mercadorias transferidas têm fim específico de exportação.

Nessa questão o acórdão recorrido fez uma análise minuciosa dos elementos de prova apresentados pelo contribuinte. Por sua vez o recorrente não se desincumbiu de contestar especificamente cada ponto analisado no acórdão recorrido. Reforçou que os elementos levantados pela fiscalização estavam corretos, mas sem especificar qualquer falha na análise efetuada pelo acórdão recorrido.

Esclareço ainda que o acórdão recorrido está em linha com o entendimento adotado por esta turma, como por exemplo no julgamento que resultou no acórdão nº 9303-008240, da lavra do ilustre presidente Rodrigo da Costa Possas, abaixo transcrito:

(...)

A Fazenda Nacional alega que as vendas efetuadas para a Cia Valore do Rio Doce não atenderam ao disposto no RT. 1º do Decreto nº 1.248/1972, ou seja, não se comprovou nos autos que tais vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.

No entanto, ao contrário do seu entendimento, a documentação carreada aos autos comprovam que as vendas foram efetuadas com aquele fim.

Do exame dos autos, mais especificamente do Parecer Seort n.º 999/2008, às fls. 131-e/149-e, que serviu de base para o Despacho Decisório às fls. 148-e, verifica-se que as glosas efetuadas pela Fiscalização decorreram da tributação das receitas de vendas para a Cia Vale do Rio Doce, sob o fundamento de que não foram efetuadas com o fim específico de exportação, bem como dos créditos apurados sobre despesas incorridas com serviços diversos, discriminados na planilha às fls. 123-e, c/c a tabela às fls. 126-e.

Para comprovar o alegado erro nas notas fiscais de vendas de pelotas de ferro para a Cia Vale do Rio Doce, o contribuinte anexou, ao recurso voluntário, as cópias das correspondências às fls. 968-e/972-e remetidas àquela Companhia, comunicando-lhe o equívoco no código fiscal informado e o código correto, ou seja, CFOP 5.501, que corresponde a vendas de mercadorias para exportação. Também foram apresentadas cópias das correspondências às fls. 974-e e às fls. 975-e, recebidas da Vale, informando que, nos termos contratuais firmados, adquiriu pelotas de ferro produzidas pelo contribuinte, com o fim específico de exportação e declarando que não se creditou da contribuição sobre tais aquisições.

Embora as correspondências informando o equívoco no código fiscal da natureza da operação e o código correto tenham sido remetidas intempestivamente, ou seja, depois de decorridos mais de cinco das emissões das Notas Fiscais das vendas das pelotas de ferro, do exame de cada uma delas, cópias às fls. 32/35, verifica-se que em todas elas consta a informação: “REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, INSCRIÇÃO DO DESTINATÁRIO-EXPORTAÇÃO NO DECEX MR DG 3/193, OPERAÇÃO SUJEITA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME ARTIGO 4, CAPÍTULO II, § 1 DO DEC. 1090- R/02”.

Ora, a informação constante em cada Nota Fiscal de que a mercadoria foi remetida com fim específico de exportação tem mais valor de que o código fiscal da operação e constitui prova hábil para comprovar que foram remetidas com este fim e, portanto, sem incidência do PIS, nos termos do art. 5º, inciso III, da Lei n.º 10.637/2002. Também a correspondência remetida pela Cia Vale somada à notação nas notas fiscais fortalece a alegação da recorrente de que as vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(...)

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso especial nesta matéria.

Conceito de insumos adotado no presente voto

As matérias postas em discussão pelo recurso especial, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de

produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação,** o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente,** se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes,** prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes,

materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.**

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ.** Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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;

(...)

Importante destacar as conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, a respeito dos critérios da essencialidade e relevância, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

(...)

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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

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

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

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

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

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

(...)

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado nos recursos especiais.

Recurso especial da Fazenda Nacional

Em relação ao conceito de insumos, o acórdão recorrido reconheceu a possibilidade de créditos sobre 1) serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos; e 2) Fatores C1, C2 e C4. Veja como o acórdão recorrido analisou estes itens:

(...)

Apenas os serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos (CHOLE) se referem à produção de pelotas, pois são destinados, aparentemente, à manutenção de equipamentos instalados nas usinas de pelotização.

(...)

A partir das cláusulas do contrato, constata-se que o fator C (efls. 1229/1230) é, por sua vez, composto dos fatores **C1 (materiais e serviços utilizados diretamente na operação das usinas)**, **C2 (suprimentos mensuráveis diretamente nas usinas nas instalações de utilidades)**, C3 (serviços complementares, administrativos, transporte de pessoal, gastos gerais como cantina, restaurante etc), **C4 (gastos com materiais, sobressalentes, material de uso comum, peças de uso comum, peças de uso específico e serviços de terceiros utilizados diretamente nas usinas)** e C5 (despesas com mão-de-obra e encargos trabalhistas).

Entendo que os componentes C3 e C5 se referem a serviços administrativos e gerais, assim correta a glosa fiscal quanto à parte do fator C concernente aos serviços administrativos e gastos gerais.

(...)

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional não contesta estas conclusões e somente reclama a aplicação de um conceito de insumos restrito –aplicação da legislação do IPI - que já se encontra superado pelas razões antes expostas. Concordo com a análise do acórdão recorrido de que tais itens são intrínsecos ao processo produtivo da recorrente. Portanto nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesta parte.

Recurso especial do contribuinte

Antes porém de proferir o voto sobre cada insumo glosado, quero registrar que dada a peculiaridade das situações apresentadas em processo que se discute insumos, nem sempre houve uma abordagem adequada do elemento probatório, pois desde a origem a Receita Federal defende um conceito restrito demasiadamente que, de fato, para constatar que aquele serviço ou bem não foi consumido em contato direto com o produto industrial, não é necessário maiores evidências, podendo-se glosar os créditos, na maioria dos casos, somente por conclusão intelectual sobre determinado insumo. Por seu lado, o contribuinte, tentando combater aquele conceito restritivo, também não cuidou muito bem de estabelecer um elo de prova mas circunstancial a respeito da aplicação de determinado bem ou serviço na sua atividade de

produção. Portanto, as conclusões a seguir, foram tomadas diante da evolução do conceito de insumos aliada à evidência dos serviços ou bem utilizados com o perfil de produção do contribuinte.

No recurso especial, o contribuinte insurgiu-se contra as seguintes glosas mantidas no acórdão recorrido. :

- 1) Fator K;
- 2) Fator Y;
- 3) Fatores C3 e C5;
- 4) Serviços Topográficos;
- 5) Serviços de Auditoria;
- 6) Projetos de Gerenciamento;
- 7) Projetos de Engenharia;
- 8) Operação e Manutenção de Aterro Industrial;
- 9) Serviços Paramédicos Ambulatoriais e atendimento às paradas das usinas;
- 10) Locação/Cessão de Sanitários;
- 11) Manutenção Eletromecânica nos equipamentos de Monitoramento Ambiental.

Fatores K, Y, C3 e C5

O fator K refere-se a despesas administrativas aplicadas com telex, processamento de dados, treinamento de pessoal, departamento de pessoal e compras, etc. O Fator Y corresponde à remuneração de capital de giro; o fator C3 refere-se a serviços complementares, administrativos, transporte de pessoal, gastos gerais como cantina e restaurante, etc.; e o fator C5 refere-se a despesas com mão de obra e encargos trabalhistas. Vê-se que são todas despesas de cunho administrativo que o próprio STJ no julgamento do recurso repetitivo, antes referido, já afastou a possibilidade de créditos. Nego provimento nestes itens.

Serviços de Auditoria, Serviços Paramédicos Ambulatoriais e atendimento às paradas das usinas e Locação/Cessão de Sanitários;

Da mesma forma que nos itens anteriores, tratam-se de despesas de cunho administrativo ou de apoio que não geram direito ao crédito. Nego provimento nestes itens.

Serviços Topográficos, Projetos de Gerenciamento e Engenharia, Operação e Manutenção de Aterro Industrial e Manutenção Eletromecânica nos equipamentos de Monitoramento Ambiental.

Quanto a esses serviços, compreendo que são utilizados intrinsecamente no processo produtivo e devem ser revertidas as glosas de créditos a eles relativas. Dou provimento ao recurso nesses itens.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e por conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para reverter as glosas de créditos com os seguintes itens: Serviços Topográficos, Projetos de Gerenciamento e Engenharia, Operação e Manutenção de Aterro Industrial e Manutenção Eletromecânica nos equipamentos de Monitoramento Ambiental.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal