



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720020/2011-03
ACÓRDÃO	3402-012.927 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZACAO - NIBRASCO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação da declaração de compensação estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez dos créditos requeridos, cujo ônus é do contribuinte. Não havendo certeza e liquidez dos créditos apresentados, o ressarcimento deverá ser indeferido e a compensação não homologada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PROCESSOS VINCULADOS. DECORRÊNCIA. MATÉRIA JÁ APRECIADA. NOVA APRECIAÇÃO. INCABÍVEL.

Incabível nova apreciação de matéria, referente ao mesmo período e ao mesmo tributo, já analisada em processo vinculado por decorrência. O princípio da segurança jurídica exige que processos com origem em um mesmo procedimento fiscal, onde foram analisadas as mesmas matérias

fáticas, tenham as mesmas decisões que apliquem os mesmos direitos de forma uniforme e não contraditória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: I) desfazer o reenquadramento feito pela Fiscalização nas vendas realizadas para a Vale S/A com fim específico de exportação, reconhecendo o direito de a Recorrente utilizar os créditos relativos a essas vendas para fins de compensação no presente processo; e II) reverter as glosas relativas às notas fiscais emitidas pelas empresas ARCADIS Hidro Ambiente S/A (serviços de avaliação e monitoramento periódico do aquífero suspenso da área de abastecimento), Refrigeração Espírito Santo Ltda. (serviços de manutenção preventiva/corretiva em sistemas de refrigeração de salas elétricas), AGR Serviços e Participações Ltda. (locação de banheiros químicos), NM Engenharia e Anticorrosão Ltda (serviços de manutenção e tratamento anticorrosivo), Rádio Mobile Telecomunicações Ltda. ME (serviços de locação de rádios de comunicação), ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda. (serviços de engenharia na elaboração de projetos mecânicos e elétricos), METACON Engenharia Ltda. (serviços técnicos de engenharia de projetos industriais mecânicos e elétricos), CONCREMAT Engenharia e Tecnologia (serviços de gerenciamento de projetos de engenharia e de obras diversas) e EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda. (serviços de engenharia).

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 670 a 697) interposto em 30/12/2013 contra decisão proferida no Acórdão 12-61.139 - 16ª Turma da DRJ/RJ1, de 06/11/2013 (e-fls. 654 a 663), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade para não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata o presente de DCOMP nº 02574.03331.300506.1.3.099031 e nº 28682.90100.290606.1.3.091717, relativas à COFINS não-cumulativa – Exportação, de abril de 2006, no valor de R\$ 4.920.548,80.

De acordo com o Parecer nº 43/2011 (fls. 125/135) foi apurado o que se segue:

Os exames da escrituração e documentação da Cia Nipo Brasileira de Pelotização Nibrasco apurou a existência de débitos de contribuição que foram objeto de lançamento do crédito tributário por meio do auto de infração formalizado pelo processo nº 15586.001586/2010-43.

Quanto à apuração do crédito a descontar, foram efetuadas as seguintes glosas:

a) Serviços classificados como insumos

Foram glosados créditos calculados sobre serviços que não são, direta e efetivamente, aplicados ou consumidos na fabricação de seu produto. Entre esses serviços encontram-se: serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria de engenharia; serviços de operação e manutenção de aterro industrial; serviços controle e consultoria ambiental; informações de indicadores econômicos; assessoria econômico-financeira contábil; planos de saúde para funcionários; locação de andaimes, sanitários químicos e outros módulos; serviços topográficos; desenvolvimento de softwares; compras de bens de uso e consumo; entre outros, todos estampados no “Demonstrativo de Glosa de Créditos de PIS e Cofins”, fl. 122/123.

b) Serviços de operação da usina

O contribuinte também aproveitou créditos sobre serviços prestados pela Companhia Vale do Rio doce – CVRD, atualmente denominada Vale S/A, identificados em seus demonstrativos como Fator C, Fator K e Fator Y. De acordo com o contrato apresentado, fls.85/113, trata-se da prestação de serviços necessários e dos serviços correlatos por parte da CVRD, para o funcionamento da usina de pelotização da NIBRASCO.

Nos termos do item VI do contrato, os fatores apontados referem-se à compensação monetária pela operação normal da usina, nos quais estão inclusos os seguintes elementos:

Fator C: valor dos materiais, serviços e suprimentos diretamente medidos na operação da usina; valor para a NIBRASCO dos serviços e materiais complementares relativos ao Departamento de Pelotização da CVRD, tais como inspeções, controle de qualidade, oficinas, sala de controle, engenharia industrial, transporte de pessoal e de materiais, etc.; valor para a NIBRASCO correspondente ao total das despesas com mão-de-obra e respectivos encargos e provisões do Departamento de Pelotização da CVRD dividido pelo número de usinas operadas pela CVRD na Ponta de Tubarão.

Fator K: despesas gerais da CVRD. Refere-se a todas as despesas incorridas pela CVRD, em Vitória e no Rio de Janeiro, pela prestação de serviços necessários ou

úteis para a **administração regular** da NIBRASCO, entre os quais: telex e outras modalidades de comunicação, elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, órgãos de pessoal, comercial e de compras, assistência jurídica e fiscal, estatística, serviços de contabilidade e custo, etc., que não estejam incluídos em nenhum componente da compensação.

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

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

Além da lavratura do citado auto de infração, a reversão da receita do mercado externo em receita do mercado interno influencia os valores passíveis de ressarcimento e/ou compensação, pois como já visto, somente são passíveis de ressarcimento e/ou compensação os valores dos créditos vinculados à receita de exportação.

O valor do crédito a descontar vinculado às receitas de exportação foi determinado com base no rateio proporcional entre as receitas de exportação e receitas no mercado interno, regime adotado pelo contribuinte.

O Parecer e Despacho Decisório (fl.125/135 e 138) reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 3.514.193,32 e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

A ciência foi efetuada em 29/03/2011 (fl. 139) e a manifestação de inconformidade (fls. 143/222) foi apresentada em 28/04/2011, alegando em síntese:

O despacho decisório é nulo por não conter a descrição dos fatos constantes do processo nº 15586.001586/2010-43.

A interessada contesta as razões do auto de infração nº 15586.001586/2010-43, que considerou como vendas no mercado interno as vendas de pelotas para a CVRD informadas no DICON como com fim específico de exportação.

Insumo é um conceito mais amplo do que o alegado pela fiscalização.

Os serviços glosados oneram a atividade empresarial, pois são tributados em razão do faturamento da empresa prestadora e em virtude do faturamento da

empresa vendedora, existindo, então, evidente cumulatividade na incidência das contribuições.

A glosa dos serviços de operação e manutenção de equipamentos da produção contraria o entendimento manifestado pela RFB na Solução de Consulta nº 30/2010.

Quanto ao FATOR K são serviços necessários à operação de industrialização e, portanto, passíveis de creditamento.

Cita Acórdão nº 16-29677 de 2011 da 9ª Turma da DRJ SP1 que trata da possibilidade de apuração de crédito de insumos relativos à armazenagem de mercadoria e frete.

Quanto ao FATOR Y (matérias de estoque sobressalente e materiais de consumo) cita o Acórdão nº 06-27264 de 2010 da 3ª Turma da DRJ Curitiba.

Por fim, requer perícia para comprovação do caminho que percorrem as pelotas.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 12-61.139 - 16ª Turma da DRJ/RJ1, resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que não há nulidade no Despacho Decisório;
- (b) que o reenquadramento das vendas informadas no DICON como com fim específico de exportação para venda no mercado interno foi tratado no auto de infração do qual a interessada teve ciência e pode exercer seu direito de defesa (PAF 15586.001586/2010-43), não podendo a questão ser novamente apreciada no presente processo;
- (c) que o CARF entendeu estar correto o reenquadramento das vendas feito pela Fiscalização;
- (d) que a decisão a ser tomada no presente processo (de compensação) deve considerar a decisão proferida no processo do auto de infração (PAF 15586.001586/2010-43);
- (e) que a perícia é prescindível, uma vez que a questão da receita de venda de pelotas foi tratada no processo de auto de infração, não sendo possível nova apreciação da matéria já decidida pelo CARF;
- (f) que na produção de bens destinados a venda, somente é considerado insumo o bem que sofra alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto e o serviço aplicado ou consumido na produção;
- (g) que na prestação de serviço, somente é considerado insumo o bem ou serviço aplicado ou consumido na prestação de serviços;

- (h) que o conceito de insumos a ser observado é o disposto no art. 8º, §4º da IN 404/2004;
- (i) que os serviços glosados não se enquadram no conceito de insumo; e
- (j) que as despesas dos fatores K e Y não se enquadram no conceito de insumo dado pela legislação.

Tendo sido considerada científica da decisão da DRJ em 14/12/2013 (Termo de Ciência por Decurso de Prazo na e-fl. 668), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 30/12/2013 (carimbo da DRF Vitória na e-fl. 670), argumentando, em síntese, que:

- (a) para o aproveitamento da imunidade tributária atinente às receitas decorrentes de exportação, não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado, ou mesmo que a venda seja destinada diretamente ao embarque para exportação;
- (b) a operação de venda realizada pela Recorrente para a Vale S/A destinou-se exclusivamente ao mercado externo, conforme os memorandos de exportação e demais documentários atinentes à espécie;
- (c) as decisões proferidas nos PAF 15586.0001584/2010-54 e 15586.001601/2010-53, que tratam de casos semelhantes, rechaçam qualquer argumento contrário de que as vendas de minério “pelotas” não tiveram o fim de exportação;
- (d) a IN RFB nº 1.094/2010 prescreve que nas operações de mercadorias com fim específico de exportação ocorre o fenômeno da não-incidência tributária;
- (e) o contrato de compra e venda das pelotas de minério de ferro, os memorandos de exportação das notas fiscais de pelotas, os relatórios de movimentação das pelotas no Complexo de Tubarão – controle de estoque, o modelo esquemático da planta industrial do Complexo de Tubarão, as cartas de correção das notas fiscais, a carta de encaminhamento da Vale S/A declarando que não se creditou do PIS e COFINS e a declaração da Vale S/A informando os termos contratuais firmados com a Recorrente e afirmando que as pelotas fornecidas foram adquiridas com o fim específico e exportação comprovam que as vendas do minério de ferro aglomerado – pelotas – se deram com o fim específico de exportação;
- (f) a RFB não pode exigir o cumprimento de certos requisitos (obrigações acessórias) para que fosse reconhecida a não incidência (poderia sustentar tal entendimento se de isenção se tratasse);
- (g) a passagem do produto por pátio pertencente ao próprio remetente não pode ser considerada circulação ou remessa que descaracteriza a remessa direta para exportação/recintos alfandegados;

- (h) os serviços glosados são todos decorrentes da própria operação da Recorrente e oneram a atividade empresarial, pois além de serem tributados em razão do faturamento da empresa prestadora, serão tributados em virtude do faturamento da empresa vendedora, existindo, então, evidente cumulatividade na incidência das contribuições;
- (i) os serviços glosados foram prestados para a efetivação da produção das pelotas de minério de ferro pela Recorrente;
- (j) os serviços glosados do fator K (telex e outras modalidades de comunicação, processamento de dados, treinamento de pessoal etc.) são necessários à operação de industrialização e, portanto, passíveis de creditamento;
- (k) as glosas do fator Y (matérias de estoque sobressalente e materiais de consumo) subsomem-se ao conceito de insumo; e
- (l) todos os créditos utilizados pela Recorrente são hígidos e estão intimamente ligados à atividade desenvolvida, sem o que seria inviável o processo produtivo.

Vindo o Recurso Voluntário para julgamento neste Conselho, entendeu-se que as glosas feitas pela Fiscalização, e mantidas pela DRJ, haviam sido baseadas em um conceito de insumo já superado pela decisão proferida pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, e decidiu-se, por meio da Resolução nº 3402-002.666 (e-fls. 716 a 724), de 21/09/2020, converter o feito em diligência para que a unidade da RFB de origem: 1. intimasse a Recorrente 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 nº 1.221.170/PR; 2. intimasse a Recorrente a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior é essencial ou relevante 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 nº 1.221.170/PR; e 3. elaborasse relatório conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens anteriores, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos 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 nº 05/2018 e no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação.

A diligência foi cumprida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, que, ponderando que *“segundo a decisão do STJ e a Nota SEI, já citadas, nem todo item essencial deve ser considerado como insumo com direito a creditamento do PIS e da COFINS, devendo-se excluir os bens e serviços vinculados as atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais”*, conclui, por meio do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 1119 a 1164, lavrado em 12/05/2023, que os serviços de que tratam as notas fiscais emitidas pelas empresas **ARCADIS Hidro Ambiente S/A** (serviços de avaliação e monitoramento periódico do

aquífero suspenso da área de abastecimento), **Refrigeração Espírito Santo Ltda** (serviços de manutenção preventiva/corretiva em sistemas de refrigeração de salas elétricas), **AGR Serviços e Participações Ltda** (locação de banheiros químicos), **NM Engenharia e Anticorrosão Ltda** (serviços de manutenção e tratamento anticorrosivo) e **Rádio Mobile Telecomunicações Ltda ME** (serviços de locação de rádios de comunicação) **enquadram-se no conceito de insumo** para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, enquanto os serviços de que tratam as notas fiscais emitidas pelas empresas **Companhia Vale do Rio Doce S/A** (serviço de operação da Usina Nibrasco), **Companhia Brasileira de Soluções e Serviços** (fornecimento de cartão alimentação), **Agência Estado Ltda** (serviços de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária), **TNT Express Brasil Ltda** (serviços de transporte), **PRICEWATERHOUSECOOPERS International S/C Ltda** (serviços de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária), **ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda** (serviços de engenharia na elaboração de projetos mecânicos e elétricos), **METACON Engenharia Ltda** (serviços técnicos de engenharia de projetos industriais mecânicos e elétricos), **CONCREMAT Engenharia e Tecnologia** (serviços de gerenciamento de projetos de engenharia e de obras diversas) e **EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda** (serviços de engenharia) **NÃO se enquadram no conceito de insumo** para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

A Recorrente apresentou, às e-fls. 1172 a 1186, manifestação acerca do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 1119 a 1164, onde defendeu a essencialidade dos bens e serviços cujas glosas permaneceram mantidas pela Fiscalização após a aplicação do conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, bem como a possibilidade de aproveitamento de crédito das Contribuições não cumulativas sobre eles.

Após, os autos vieram para minha relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

1. Dos limites da lide

Conforme relatado, a lide estabelecida nos autos surge a partir da Manifestação de Inconformidade (e-fls. 143 a 222) apresentada pela ora Recorrente contra o Despacho Decisório de e-fl. 138, que reconheceu apenas parte do crédito (R\$ 3.514.193,32) pleiteado por meio das DCOMP nº 02574.03331.300506.1.3.09-9031 e nº 28682.90100.290606.1.3.09-1717 (R\$ 4.640.561,81), relativo à Cofins não cumulativa do mês de abril de 2006.

O Parecer SEFIS nº 43/2011 (e-fls. 125 a 135) nos mostra as razões da Fiscalização para o reconhecimento parcial do crédito pleiteado (e para a consequente homologação parcial da DCOMP), que podem ser assim sintetizadas:

- reenquadramento de vendas realizadas para a Vale S/A, informadas no DICON como sendo para o fim específico de exportação, para a categoria de vendas no mercado interno (que deveriam ser tributadas e que não seriam passíveis de ressarcimento e/ou compensação); e
- glosas relativas aos custos de serviços classificados como insumos que não são, direta e efetivamente, aplicados ou consumidos na fabricação do produto, conforme “Demonstrativo de Glosa de Créditos de PIS e Cofins” apresentado na e-fl. 123.
- glosas relativas aos custos com os serviços de operação da usina, pagos para a Vale S/A e identificados como Fator K (despesas gerais da CRVD – Vale S/A) e Fator Y (remuneração do capital de giro provido pela CRVD – Vale S/A).

A Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente para combater os pontos acima destacados foi julgada improcedente pela DRJ, de tal sorte que a apresentação do Recurso Voluntário de e-fls. 670 a 697 faz com que toda a matéria seja trazida para análise do Colegiado.

Cabe a este Colegiado, portanto, analisar e decidir sobre: a) o reenquadramento de vendas realizadas para a Vale S/A, informadas no DICON como sendo para o fim específico de exportação, para a categoria de vendas no mercado interno; e b) as glosas listadas no “Demonstrativo de Glosa de Créditos de PIS e Cofins” de e-fls. 122 e 123, que inclui as glosas relativas aos custos com os serviços de operação da usina, pagos para a Vale S/A.

2. Do conceito de insumo

Não obstante os argumentos trazidos pela Recorrente relativamente ao conceito de insumo, a discussão que se tem hoje sobre essa matéria já evoluiu muito em relação àquela que se tinha quando da apresentação do Recurso Voluntário em 30/12/2013, especialmente após a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170-PR (em 2018).

Por essa razão, não analisaremos de forma minuciosa cada um dos argumentos trazidos pela Recorrente em voluntário, mas sim esclareceremos, a partir da referida decisão do STJ, o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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: (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)

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

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 nº 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 nº 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, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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: (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)

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

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 - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das Contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se trata de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das Contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos aluguéis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de COFINS relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de Contribuições não cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não cumulativa das Contribuições, foram publicadas a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao Poder Judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “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”. Eis a ementa:

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

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

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

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

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.

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170 não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao **“desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”**, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de

serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das Contribuições não cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juiz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense e no Portal do Contador sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”:

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das Contribuições não cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.**

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é **fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.**"*

Daí a conclusão de que:

*"a **adequada compreensão de insumo**, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, **deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.**"*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o*

consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do 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 acepção 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.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a

*alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela fiscalização.

3. Das vendas para a Vale S/A com o fim específico de exportação

A Fiscalização identificou que parte dos créditos de compensação pleiteados pela ora Recorrente eram oriundos de vendas realizadas para a Vale S/A com o fim específico de exportação, vendas essas que, para a Fiscalização, não atendiam aos requisitos legais para que pudessem ser equiparadas a exportação.

Diante disso, a Fiscalização considerou essas vendas como tendo sido realizadas no mercado interno, passíveis, portanto, de tributação, o que acabou gerando as seguintes consequências: a) lavratura de auto de infração para constituição do crédito das Contribuições relativo a essas vendas (PAF 15586.001586/2010-43); e b) reapuração do valor do crédito passível de ressarcimento/compensação (com base no rateio de créditos), uma vez que somente os créditos vinculados à receita de exportação são passíveis de ressarcimento/compensação.

No tocante ao crédito passível de utilização na compensação de outros tributos e contribuições, também ficou assentado que, nos termos do ar. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002, do art. 21 da IN/SRF nº 600/2005 e IN/SRF nºs 291/2003, 379/2003 e 460/2004, o mesmo corresponde ao valor apurado após a dedução de débitos da própria contribuição, e desde que seja derivado de operações de venda para o exterior ou de venda à empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

Cabe ressaltar que a fiscalização, em procedimento de auditoria efetuada na empresa para este período de apuração, verificou que algumas vendas que o contribuinte havia considerado como vendas no mercado interno para empresas comerciais exportadoras, com fim específico de exportação, equiparando-se assim a receita de exportação, na verdade não atendiam aos requisitos para tal.

Desta forma, estas vendas foram consideradas pela fiscalização como vendas no mercado interno e, assim sendo, deveriam ter sido tributadas, o que gerou a lavratura de auto de infração, que como já dito acima, está constituído no processo nº 15586.001586/2010-43.

Além da lavratura do citado auto de infração, a reversão da receita do mercado externo em receita do mercado interno influencia os valores passíveis de ressarcimento e/ou compensação, pois como já visto, somente são passíveis de ressarcimento e/ou compensação os valores dos créditos vinculados à receita de exportação.

Outrossim, salienta-se que, em razão da pessoa jurídica ter efetuado, concomitantemente, operações de vendas no mercado interno e exportação para o exterior, o valor do crédito a descontar vinculado às receitas de exportação foi determinado com base na proporção da receita bruta auferida com vendas de pelotas de minério de ferro, único bem produzido pela interessada.

Após o rateio dos créditos, procedeu-se ao encontro dos valores, confrontando, primeiramente, os débitos com os créditos vinculados às vendas no mercado interno, e, em restando saldo devedor, deste com os créditos vinculados às exportações. Obteve-se, assim, o valor dos saldos de créditos relativos às operações no mercado interno, a serem transferidos para os períodos seguintes, e dos saldos dos créditos vinculados às exportações, estes passíveis de compensação.

A DRJ manteve o reenquadramento das vendas informadas no DACON como com fim específico de exportação para venda no mercado interno, conforme realizado pela

Fiscalização, sob o argumento de que a matéria teria sido tratada no processo 15586.001586/2010-43, já decidido pelo CARF de forma contrária à ora Recorrente.

Para a DRJ, a matéria fática já julgada não pode ser novamente apreciada, de tal sorte que a decisão a ser tomada no presente processo de compensação deve considerar a decisão proferida no processo relativo ao auto de infração.

A interessada alega nulidade por ausência de descrição dos fatos que geraram o auto de infração lavrado no processo nº 15586.001586/2010-43.

Não houve ausência da descrição dos fatos. A questão do reenquadramento das vendas informadas no DACON como com fim específico de exportação para venda no mercado interno foi tratada no auto de infração do qual a interessada teve ciência e pode exercer seu direito de defesa.

Tal questão não pode ser novamente apreciada no presente processo.

Cabe informar que o processo nº 15586.001586/201043 foi julgado pela 5ª Turma da DRJ RJ2 por meio do acórdão 1334.003. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ2 acolheu parcialmente as alegações, por entender que o contrato de compra e vendas das pelotas de minério de ferro firmado entre a Nibrasco e a Companhia Vale do Rio Doce CVRD, as cartas de correção das notas fiscais em conjunto com os Memorandos de Exportação eram suficientes para comprovar a venda realizada com o fim específico de exportação. Destacando, porém, que tais documentos foram apresentados somente quanto às notas fiscais emitidas até junho de 2008, não existindo provas quanto ao mês de outubro de 2008. Por conseguinte, determinou o cancelamento do auto de infração, para excluir aquelas notas fiscais cuja exportação foi considerada provada. Contudo, manteve o crédito tributário formalizado para o período de abril de 2008, calculado sobre a receita decorrente da transferência de crédito de ICMS, correspondente à Cofins no valor principal de R\$ 2.178.379,29 e ao PIS no valor principal de R\$ 472.937,61, a ser acrescido de multa de ofício e juros moratórios.

O processo foi remetido ao CARF para julgamento dos recursos de ofício e voluntário interpostos, respectivamente pela DRF e pela contribuinte.

O CARF, por meio do acórdão nº 3302002.228 de 24 de julho de 2013 (fls. 633/651), deu provimento ao recurso de ofício nos seguintes termos:

Assim, concluindo, diferentemente do contido na decisão da DRJ/RJ2, de que não há juntada de documentação que dê suporte às alegações de que os produtos foram remetidos diretamente para embarque ou para o pátio da CVRD, no sentido de comprovar o fim específico de exportação, consoante regra constante na legislação tributária federal, deve ser dado provimento ao recurso de ofício, reformando-se a decisão de primeira instância, no que atine a esta questão.

Quanto ao recurso voluntário foi dado provimento parcial para: *cancelar parcialmente o Auto de Infração no que se refere ao lançamento sobre a receita decorrente da cessão de créditos de ICMS para a CVRD, fato gerador ocorrido em 30/abril/2008, mantendo, porém, o lançamento sobre receitas de vendas efetuadas no mercado interno para a Companhia Vale do Rio Doce, no período de apuração de 01 a 31 de outubro de 2008.*

Assim, a matéria já julgada não pode ser novamente apreciada, destacando-se que se refere ao mesmo período e mesmo tributo.

A decisão do processo de compensação deve considerar a decisão proferida no processo do auto de infração.

Portanto, deixo de apreciar as alegações referentes ao reenquadramento das vendas informadas no DICON como com fim específico de exportação para venda no mercado interno, uma vez que tal matéria foi tratada no processo 15586.001586/2010-43, já decidido pelo CARF.

Para defender o direito à compensação dos créditos relativos às vendas realizadas para a Vale S/A com o fim específico de exportação, a Recorrente argumenta em voluntário que, *“para o aproveitamento da imunidade ora soerguida, não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado, ou mesmo que a venda seja destinada diretamente ao embarque para exportação”,* e esclarece que *“a operação de venda realizada pela RECORRENTE para a CRVD (VALE S.A.) destinou-se exclusivamente ao mercado externo, conforme os memorandos de exportação e demais documentários atinentes à espécie”,* bem como cita jurisprudências judiciais e administrativas que lhe favorecem.

Não obstante os argumentos e as jurisprudências judiciais e administrativas trazidas pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, fato é que a DRJ tem razão quando afirma que o reenquadramento das vendas realizadas para a Vale S/A não deve ser novamente apreciado no presente processo, bem como que a decisão tomada no processo relativo ao auto de infração (PAF 15586.001586/2010-43) deve ser aqui reproduzida.

Isso porque há uma evidente vinculação (por decorrência) entre o presente processo e aquele que trata da lavratura do auto de infração para a cobrança das Contribuições devidas em razão do reenquadramento feito pela Fiscalização das vendas informadas no DICON como com fim específico de exportação para venda no mercado interno. O fato e o período que aqui se discutem estão abrangidos pelo processo 15586.001586/2010-43.

Por terem como origem um mesmo procedimento fiscal, onde foram analisadas as mesmas matérias fáticas, entendo que o princípio da segurança jurídica exige que as decisões prolatadas nos dois processos apliquem os mesmos direitos de forma uniforme e não contraditória.

Por isso, para a preservação das relações jurídicas já estabelecidas e para a uniformização do direito aplicável, é preciso que se observe e aplique a decisão anteriormente

prolatada por este CARF no processo vinculado 15586.001586/2010-43, independentemente de se concordar ou não com essa decisão.

Não obstante, é preciso que se faça um adendo àquilo que foi dito pela DRJ a respeito do histórico do processo 15586.001586/2010-43.

É fato que a DRJ, ao julgar a impugnação ao auto e infração objeto do processo 15586.001586/2010-43, cancelou parcialmente o lançamento feito pela Fiscalização para excluir as notas fiscais cuja exportação foi considerada provada, assim como é fato que o CARF, por meio do Acórdão 3302-002.228, de 24/07/2013, deu provimento ao Recurso de Ofício, por entender que *“não há juntada de documentação [nos autos] que dê suporte às alegações de que os produtos foram remetidos diretamente para embarque ou para o pátio da CVRD, no sentido de comprovar o fim específico de exportação”*.

Ocorre, no entanto, que após a decisão da DRJ no presente processo, o Acórdão 3302-002.228 foi reformado pelo Acórdão de Recurso Especial 9303-004.233, que reconheceu o fim específico de exportação em relação às vendas realizadas pela Recorrente para a Vale S/A, exceto em relação ao período de outubro de 2008.

Dessa forma, aplicando-se a este processo, que trata do mês de abril de 2006, a decisão extraída do processo 15586.001586/2010-43, ao qual o presente processo está vinculado por decorrência, é de se desfazer o reenquadramento feito pela Fiscalização nas vendas realizadas para a Vale S/A com fim específico de exportação, reconhecendo-se o direito de a Recorrente utilizar os créditos relativos a essas vendas para fins de compensação no presente processo.

4. Das glosas dos serviços classificados como insumos

4.1 Da Resolução 3402-002.666

Tendo em vista que as glosas promovidas pela Fiscalização, e mantidas pela DRJ, haviam sido baseadas no conceito mais restritivo do que são insumos, extraído das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, conceito esse que, conforme visto em tópico anterior, encontra-se superado com a decisão proferida pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, e considerando que careciam os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, este Conselho decidiu, por meio da Resolução nº 3402-002.666, de 21/09/2020, converter o julgamento em diligência para que a unidade da RFB de origem: 1. intimasse a Recorrente 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 nº 1.221.170/PR; 2. intimasse a Recorrente a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior é essencial ou relevante 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 nº 1.221.170/PR; e 3. elaborasse relatório conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens anteriores, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos 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 nº 05/2018 e no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação.

A diligência foi cumprida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, que, por meio do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 1119 a 1164, lavrado em 12/05/2023, entendeu que os serviços de que tratam as notas fiscais emitidas pelas empresas **ARCADIS Hidro Ambiente S/A** (serviços de avaliação e monitoramento periódico do aquífero suspenso da área de abastecimento), **Refrigeração Espírito Santo Ltda** (serviços de manutenção preventiva/corretiva em sistemas de refrigeração de salas elétricas), **AGR Serviços e Participações Ltda** (locação de banheiros químicos), **NM Engenharia e Anticorrosão Ltda** (serviços de manutenção e tratamento anticorrosivo) e **Rádio Mobile Telecomunicações Ltda ME** (serviços de locação de rádios de comunicação) **enquadram-se no conceito de insumo** para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, enquanto os serviços de que tratam as notas fiscais emitidas pelas empresas **Companhia Vale do Rio Doce S/A** (serviço de operação da Usina Nibrasco), **Companhia Brasileira de Soluções e Serviços** (fornecimento de cartão alimentação), **Agência Estado Ltda** (serviços de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária), **TNT Express Brasil Ltda** (serviços de transporte), **PRICEWATERHOUSECOOPERS International S/C Ltda** (serviços de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária), **ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda** (serviços de engenharia na elaboração de projetos mecânicos e elétricos), **METACON Engenharia Ltda** (serviços técnicos de engenharia de projetos industriais mecânicos e elétricos), **CONCREMAT Engenharia e Tecnologia** (serviços de gerenciamento de projetos de engenharia e de obras diversas) e **EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda** (serviços de engenharia) **NÃO se enquadram no conceito de insumo** para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

A Recorrente apresentou, às e-fls. 1172 a 1186, manifestação acerca do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 1119 a 1164, onde defendeu a essencialidade dos bens e serviços cujas glosas permaneceram mantidas pela Fiscalização após a aplicação do conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, bem como a possibilidade de aproveitamento de crédito das Contribuições não cumulativas sobre eles.

4.2 Das glosas revertidas pela Fiscalização

Conforme exposto no tópico anterior, a Fiscalização, quando da realização da diligência determinada pelo CARF, reverteu as glosas relativas às notas fiscais emitidas pelas empresas **ARCADIS Hidro Ambiente S/A** (serviços de avaliação e monitoramento periódico do aquífero suspenso da área de abastecimento), **Refrigeração Espírito Santo Ltda** (serviços de manutenção preventiva/corretiva em sistemas de refrigeração de salas elétricas), **AGR Serviços e Participações Ltda** (locação de banheiros químicos), **NM Engenharia e Anticorrosão Ltda** (serviços de manutenção e tratamento anticorrosivo) e **Rádio Mobile Telecomunicações Ltda ME** (serviços

de locação de rádios de comunicação), por entender que esses itens se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

A Fiscalização apontou que: i) os serviços de avaliação e monitoramento periódico do aquífero suspenso da área de abastecimento (**ARCADIS Hidro Ambiente S/A**) integram o processo de produção por imposição legal; ii) os banheiros químicos (**AGR Serviços e Participações Ltda**) integram o processo de produção por imposição da Norma Regulamentadora nº 24 do Ministério do Trabalho; e iii) os serviços de manutenção preventiva/corretiva em sistemas de refrigeração de salas elétricas (**Refrigeração Espírito Santo Ltda**), os serviços de manutenção e tratamento anticorrosivo (**NM Engenharia e Anticorrosão Ltda**) e os rádios de comunicação (**Rádio Mobile Telecomunicações Ltda ME**) estão intrinsecamente relacionados ao processo produtivo e a sua subtração comprometeria a consecução da atividade-fim da empresa.

Concordando com as conclusões a que chegou a Fiscalização, revento as glosas inicialmente promovidas pela Fiscalização em relação a esses itens.

4.3 Da glosa sobre a nota fiscal da Companhia Brasileira de Soluções e Serviços

No curso da diligência levada a efeito pela Fiscalização por determinação deste CARF, a Recorrente sustentou a essencialidade e relevância dos serviços prestados pela Companhia Brasileira de Soluções e Serviços dizendo tratar-se de cartões de alimentação para empregados da empresa, exigidos por força da NR 4, Norma Regulamentadora expedida pelo Ministério do Trabalho e Emprego, em cumprimento ao art. 200 da CLT.

31. Trata-se de prestação de serviço de fornecimento de cartões alimentação para empregados da empresa no período.

*32. De pronto, necessário se faz asseverar que o serviço prestado é essencial visto que o mesmo se dá em cumprimento à **NR 4**, Norma Regulamentadora expedida pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em cumprimento ao art. 200, da CLT, relativa à saúde do trabalhador.*

33. É notório que a devida alimentação do trabalhador industrial é de essencial importância para a própria Companhia, visto que, além de afetar diretamente o seu desempenho laboral, pode vir a avariar sua saúde.

*34. Ainda, o desrespeito a **NR 4** importa nas penalidades previstas na **NR 28**, dentre elas, o embargo ou interdição da atividade industrial, bem como a imposição de multas.*

*35. Sem a concessão desses requisitos básicos, como a alimentação, porém imprescindíveis ao obreiro – enquanto trabalhador e ser humano, é impensável conceber a possibilidade de se ter o desenvolvimento do processo produtivo empreendido pela **NIBRASCO**.*

*36. Dessa forma, a fim de garantir a saúde laboral de seus colaboradores e em cumprimento a NR 4, do MTE, é **CRUCIAL** o amparo ora fornecido ao trabalhador, sendo assim relevante engrenagem da cadeia de produção da **NIBRASCO**.*

A Fiscalização, após a realização da diligência determinada pelo CARF, manteve a glosa sob o argumento de que *“o art. 3º, inciso X, da Lei 10.637/2002, dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não-cumulativa em relação a 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”*, sendo que a empresa não explora essas atividades.

O art. 3º, inciso X, da Lei 10.637/2002, dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não-cumulativa em relação a 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**. Como a lei define exatamente quem tem o direito ao crédito pela aquisição destes itens e a interessada não explora estas atividades, fica claro que o item não se enquadra para a contribuinte no conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/Pasep, sendo devida a glosa dos referidos créditos.

Em sua manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente repisa o argumento de que a prestação de serviço de fornecimento de cartões alimentação para empregados da empresa se dá em cumprimento à NR 4, Norma Regulamentadora expedida pelo Ministério do Trabalho e Emprego, daí a sua essencialidade.

II.3. DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA COMPANHIA BRASILEIRA DE SOLUÇÕES E SERVIÇOS.

17. A prestação de serviço de fornecimento de cartões alimentação para empregados da empresa é essencial, visto que o mesmo se dá em cumprimento à NR 4, Norma Regulamentadora expedida pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em cumprimento ao art. 200, da CLT, relativa à saúde do trabalhador.

18. Sendo que o desrespeito a NR 4 implica as penalidades previstas na NR 28, dentre elas, o embargo ou interdição da atividade industrial, bem como imposição de multas.

19. Dessa forma, a fim de garantir a saúde laboral de seus colaboradores e em cumprimento a NR 4, do MTE, é CRUCIAL o amparo ora fornecido ao trabalhador, sendo assim relevante engrenagem da cadeia de produção da NIBRASCO.

Sem razão a Recorrente.

A IN RFB nº 2.121, de 2022, em seu art. 176, § 2º, inciso VI, diz expressamente que as despesas com alimentação não podem ser consideradas insumo da produção:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de

2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

...

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

...

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

...

Quanto ao que dispõe o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, já vimos no tópico “Do conceito de insumo” que se trata de um casuísmo que permite às pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção o creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP relativa, entre outros, ao custo com o fornecimento de vale-refeição ou vale-alimentação para os empregados.

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

...

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.

Ao dispor sobre as atividades das pessoas jurídicas que fazem jus a esse creditamento (prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção), a Lei nº 10.637, de 2002, acabou por excluir todas as demais pessoas que não explorem essas atividades, como é o caso da Recorrente.

Diante disso, concordando com o resultado da diligência nesse tópico, nego provimento na matéria e mantenho as glosas promovidas pela Fiscalização sobre a nota fiscal emitida pela Companhia Brasileira de Soluções e Serviços.

4.4 Das glosas sobre as notas fiscais da Agência Estado Ltda

A Fiscalização, no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, ao analisar os serviços prestados pela Agência Estado Ltda, concluiu que eles não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, uma vez que dizem respeito a atividades administrativas e não estão intrinsecamente relacionados ao exercício da atividade fim da Recorrente.

Para sustentar o que afirma, reproduz as explicações trazidas pela Recorrente quando da realização da diligência:

(e-fls. 1112 a 1113)

Conforme NT 02-18, da FEST, à página 50, “A atividade industrial da Nibrasco demanda diversos controles e análises, visando sua continuidade e proporcionar informações pertinentes aos executantes das atividades. Entre as empresas contratadas para estas atividades de apoio, temos: (...), AGÊNCIA ESTADO, (...)”.

Por se tratar de fornecimento de informações para elaboração de planejamento de produção e manutenção, aplicava-se a usina em geral e, por isto, seus custos eram registrados em centro de custo primário de apoio, para então ser redistribuído em fases de apuração subsequente até o produto final.

(e-fls. 773 a 774)

*62. É necessário destacar um ponto acerca das empresas cuja atividade econômica principal está atrelada a **consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária**. No presente caso, podemos citar os serviços prestados pela a) AGENCIA ESTADO LTDA; b) PRICEWATERHOUSECOOPERS INTERNACIONAL S/C LTDA.*

*63. É notório que a atividade de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária é de indispensável importância para os fins societários da **RECORRENTE**.*

64. É cediço que a consultoria e auditoria financeira (lato sensu) de uma empresa, bem como a disponibilização de informações especializadas relativas ao mercado interno e externo, são de primordial essencialidade para a tomada de decisões empresariais.

65. Com os dados obtidos pela AGÊNCIA ESTADO LTDA e PRICEWATERHOUSECOOPERS INTERNACIONAL S/C LTDA, os diretores podem criar, coordenar e executar diversos planejamentos de melhoria e efetividade nos mais diferentes setores da Companhia, inclusive no que se refere à segurança e produtividade da atividade industrial.

*66. Vislumbra-se que a disponibilização de informações especializadas advindas das atividades das referidas empresas é de máxima importância para a segurança das decisões corporativas, garantindo a excelência e a superioridade do material fabricado pela **RECORRENTE**.*

*67. Assim, é evidente que os serviços prestados pela AGÊNCIA ESTADO LTDA, pela DELLOITE TOUCHE TOMATSU e pela WILLIS CORRETORES DE SEGUROS LTDA são de essencial importância para o processo produtivo da **RECORRENTE**, sendo impossível idealizar uma realidade onde seja factível exercer a atividade industrial da Companhia sem a devida assessoria de excelência.*

Em sua manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente não agrega qualquer nova informação, limitando-se a reproduzir, de forma bem resumida, o que já havia apresentado para a Fiscalização:

II.3. DOS SERVIÇOS DE
APOIO À ATIVIDADE OPERACIONAL. AGÊNCIA ESTADO LTDA.
PRICEWATERHOUSECOOPERS INTERNATIONAL S/C LTDA.

20. Como de conhecimento universal, a atividade de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária é de indispensável importância para os fins societários da **REQUERENTE**.

21. Corroborando à essencialidade e relevância dos referidos serviços de apoio operacional, o laudo confeccionado pela FEST asseverou:

c. Serviços de apoio à atividade operacional

A atividade industrial da Kobrasco demanda diversos controles e análises, visando sua continuidade e proporcionar informações pertinentes aos executantes das atividades. Entre as empresas contratadas para estas atividades de apoio, temos: HCL HERCULES CONSULTORIA, AGÊNCIA ESTADO, DELOITTE TOUCHE TOMATSU, INOVA SISTEMAS DIGITAIS, ERNEST & YOUNG SERVIÇOS TRIBUTÁRIOS.

22. Logo, o serviço prestado é essencial à atividade produtiva da empresa autora, restando comprovada a sua caracterização como insumo.

Como se extrai das explicações apresentadas pela Recorrente, estamos aqui discutindo os serviços de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária prestados pela Agência Estado Ltda, que, a meu ver, por mais relevantes que possam ser para o desenvolvimento das atividades da empresa, não se mostram essenciais ou relevantes para o processo de industrialização promovido pela Recorrente.

Assim, concordando com o entendimento expresso pela Fiscalização de que esses serviços dizem respeito a atividades administrativas, e não se mostram essenciais ou relevantes para o processo produtivo, mantenho a glosa relativa às notas fiscais emitidas pela Agência Estado Ltda.

4.5 Da glosa sobre a nota fiscal da TNT Express Brasil Ltda

A Fiscalização, após a realização da diligência determinada pelo CARF, manteve a glosa relativa à nota fiscal emitida pela TNT Express Brasil Ltda sob o argumento de que os serviços de transporte não estão intrinsecamente relacionados ao processo produtivo, razão pela qual não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Em sua manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente sustenta a imprescindibilidade do serviço de transporte “*para que as matérias primas utilizadas cheguem até a usina, bem como, ao final do processo de produção, os produtos formados sejam distribuídos*”.

II.4. DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA TNT
EXPRESS BRASIL LTDA.

23. É imprescindível, para que as matérias primas utilizadas cheguem até a usina, bem como, ao final do processo de produção, os produtos formados sejam distribuídos, o meio de transporte.

24. Logo, a falta do serviço de transportes inviabiliza o início e o final do processo produtivo da **REQUERENTE** sendo evidente sua essencialidade.

25. Conclui-se, portanto, sem muitas dúvidas, sobre a essencialidade dos serviços de transportes prestado pela empresa supramencionada.

Este CARF já tem jurisprudência consolidada sobre a matéria, no sentido de ser possível o aproveitamento de crédito das Contribuições não cumulativas sobre as despesas com serviços de fretes de insumos da produção, inclusive na aquisição de insumos não onerados por essas Contribuições (Súmula CARF nº 188), e de não ser possível o aproveitamento de créditos sobre o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (Súmula CARF nº 217).

No caso dos autos, não há qualquer elemento de prova que evidencie que tipo de mercadoria foi transportada ao amparo da nota fiscal nº 142246, emitida pela TNT Express Brasil Ltda, ou mesmo em que condições ocorreu esse transporte.

Diante da impossibilidade de se determinar a que se prestou o transporte que se encontra em exame nos autos, e considerando que, em se tratando de declaração de compensação, incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito), mantenho a glosa relativa à nota fiscal emitida pela TNT Express Brasil Ltda.

4.6 Da glosa sobre a nota fiscal da PRICEWATERHOUSECOOPERS

A defesa da Recorrente em relação à essencialidade e relevância dos serviços prestados pela PRICEWATERHOUSECOOPERS INTERNATIONAL S/C LTDA é a mesma apresentada em relação aos serviços prestados pela Agência Estado Ltda, uma vez que, também aqui, estamos tratando de serviços de consultoria e auditoria financeira, contábil e tributária.

Dessa forma, pelas mesmas razões apresentadas no tópico 4.4 (esses serviços dizem respeito a atividades administrativas, e não se mostram essenciais ou relevantes para o processo produtivo), mantenho a glosa relativa à nota fiscal emitida pela PRICEWATERHOUSECOOPERS INTERNATIONAL S/C LTDA.

4.7 Das glosas sobre as notas fiscais da ENGECAD Eng de Proj e Consultorias Ltda

A Recorrente, no curso da diligência determinada pelo CARF, descreveu os serviços prestados pela ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda da seguinte forma:

Trata-se de serviços de engenharia na elaboração de projetos mecânicos, elétricos, as built, para a manutenção dos diversos equipamentos e instalações das Usinas de Pelotização da Nibrasco. Os serviços foram empregados na

manutenção de equipamentos da área de estocagem (correias transportadoras, empilhadeira e recuperadora de pelotas.

Ainda no curso da diligência, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 (e-fls. 751 a 755), as informações sobre a ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda foram apresentadas em um mesmo tópico que continha as informações sobre a CONCREMAT Engenharia e Tecnologia, a EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda e a METACON Engenharia Ltda:

_____ **III.1: DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE ENGENHARIA:** CONCREMAT ENGENHARIA E TECNOLOGIA S/A. ENGECAD ENGENHARIA DE PROJETOS E CONSULTORIAS LTDA. EPC ENGENHARIA PROJETO CONSULTORIA LTDA. METACON ENGENHARIA LTDA.

10. Cuidam-se de empresas contratadas pela **RECORRENTE** para exercerem, prioritariamente, os serviços de gerenciamento, elaboração, coordenação e execução de projetos ligados à área de engenharia.

11. O serviço por elas prestados são de tamanha importância que se faz necessária a contratação de diversas empresas para que o desenvolvimento, as reparações, manutenções e construções necessárias sejam feitas com segurança e eficiência.

12. Os referidos serviços, importante consignar, integram o complexo processo produtivo das pelotas de minério de ferro, na medida em que fornecem a coordenação, condução e gerenciamento de todo o processo operacional da confecção das pelotas de minério de ferro e suas respectivas etapas, além de fornecerem a estrutura adequada e da manutenção necessária à engenharia despendida na confecção mencionada.

13. Dessa forma, há de se perceber que, ante o planejamento, a execução, o acompanhamento e a manutenção dos serviços de engenharia e gerenciamento, necessários ao desenvolvimento da produção do minério de ferro, tal conglomerado de atividades consubstancia-se em serviço essencial à efetivação do produto final ofertado pela **RECORRENTE**.

14. Tal essencialidade encontra-se, inclusive, amparada por entendimento proferido pelo Eg. CARF, na qual considera-se, para fins creditórios, os serviços atinentes à área de engenharia, consoante recente julgado proferido no **Acórdão nº 3302-006.357**, do Processo nº 10783.901374/2011-07, referente a empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da **RECORRENTE**, qual seja, a HISPANOBRÁS;

...

15. Ainda, a própria **RECORRENTE** já obteve uma série de julgados positivos, onde o C. CSRF compreendeu pela essencialidade dos serviços de engenharia e gerenciamento em sua cadeia produtiva:

...

16. Em verdade, observa-se que o entendimento proferido por este Eg. CARF se encontra pacificado no sentido de considerar, para fins creditórios, os serviços atinentes à área de engenharia enquanto essenciais e relevantes. À título exemplificativo, enumera-se os seguintes julgados:

...

17. Importante frisar que caso não fossem realizadas as devidas inspeções, manutenções e construções, o processo produtivo poderia ser interrompido pelo mal funcionamento das máquinas ou até mesmo das estruturas do parque industrial.

18. Observa-se, portanto, que os serviços prestados pelas empresas em apreço são de fundamental importância para a continuidade e pleno funcionamento da cadeia produtiva.

19. Sendo assim, por consequência, devem-se enquadrar no conceito de insumos, que abrange os produtos e serviços que são considerados essenciais ao processo de produção.

A Fiscalização justificou a manutenção das glosas, após a realização da diligência, afirmando que os serviços de gerenciamento, coordenação, e elaboração de projetos são anteriores ao processo produtivo e que, embora necessários, não são serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo.

Em sua manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente reafirma a essencialidade e relevância dos serviços prestados pela ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda, descrevendo-os da seguinte forma:

a) ENGECAD ENGENHARIA DE PROJETOS E CONSULTORIAS LTDA: presta serviços de engenharia na elaboração de projetos mecânicos, elétricos, *as built*, para a **manutenção dos diversos equipamentos e instalações das Usinas de Pelotização da Nibrasco**. Os serviços foram empregados na **manutenção de equipamentos da área de estocagem** (correias transportadoras, empilhadeira e recuperadora de pelotas);

Como se percebe, nos serviços prestados pela ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda, que se encontram em discussão no presente tópico, estão relacionados com a manutenção de equipamentos da área de estocagem (correias transportadoras, empilhadeira e recuperadora de pelotas), o que, no meu entender, caracteriza a essencialidade e relevância para o processo produtivo da Recorrente para fins de seu enquadramento no conceito de insumo estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR do STJ.

Por essa razão, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas promovidas pela Fiscalização sobre as notas fiscais emitidas pela ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda.

4.8 Das glosas sobre as notas fiscais da METACON Engenharia Ltda

Os serviços prestados pela METACON Engenharia Ltda foram descritos pela Recorrente, no curso da diligência realizada por determinação do CARF, como *“serviços técnicos de Engenharia de Projetos Industriais Mecânicos (Sistemas, componentes de equipamentos, hidráulica, pneumática, etc) e Elétricos (Elétrica, eletrônica e instrumentação), “as built” e modificações em documentação técnica dos equipamentos e instalações”, os quais foram empregados “na manutenção da área de alimentação (recuperadora de pelotas e correias transportadoras) e na área do pelotamento (discos de pelotamento, correias, peneiras)”*.

Para justificar a manutenção das glosas, a Fiscalização deixou consignado no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal que os serviços de gerenciamento, coordenação, e elaboração de projetos são anteriores ao processo produtivo e que, embora necessários, não são serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo.

Em sua manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente reafirma a essencialidade e relevância dos serviços prestados pela METACON Engenharia Ltda, descrevendo-os da seguinte forma:

b) METACON ENGENHARIA LTDA: presta serviços técnicos de Engenharia de Projetos Industriais Mecânicos (Sistemas, componentes de equipamentos, hidráulica, pneumática, etc) e Elétricos (Elétrica, eletrônica e instrumentação), “as built” e modificações em documentação técnica dos equipamentos e instalações. Os serviços foram empregados na manutenção da área de alimentação (recuperadora de pelotas e correias transportadoras) e na área do pelotamento (discos de pelotamento, correias, peneiras);

Também aqui entendo que a razão assiste a Recorrente.

Tendo os serviços prestados pela METACON Engenharia Ltda sido empregados na manutenção de duas áreas vinculadas ao processo produtivo (área de alimentação (recuperadora de pelotas e correias transportadoras) e área do pelotamento (discos de pelotamento, correias, peneiras)), entendo que resta caracterizada a sua essencialidade e relevância para a produção desenvolvida pela empresa, de tal sorte que é possível enquadrá-los no conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170. E o fato levantado pela Fiscalização de que esses serviços são anteriores ao processo produtivo não torna isso inválido.

Dessa forma, dou provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto e revento as glosas promovidas pela Fiscalização sobre as notas fiscais emitidas pela METACON Engenharia Ltda.

4.9 Das glosas sobre as notas fiscais da CONCREMAT Engenharia e Tecnologia

No curso da diligência realizada por determinação do CARF, a Recorrente descreveu os serviços prestados pela CONCREMAT Engenharia e Tecnologia como sendo *“serviços de gerenciamento de projetos de engenharia e de obras diversas para empreendimentos industriais e obras civis de meio ambiente”*.

Trata-se de serviços de gerenciamento de projetos de engenharia e de obras diversas para empreendimentos industriais e obras civis de meio ambiente.

Os processos produtivos da empresa, desde a preparação da matéria-prima (recuperação, moagem, ciclonagem, espessamento, homogeneização, filtragem, prensagem de rolos, mistura), de formação de pelotas cruas (pelotamento, peneiramento de rolos), de tratamento térmico (queima e resfriamento), e até a classificação e estocagem (peneiramento vibratório, empilhamento), são processos produtivos complexos, que essencialmente demandam serviços de gerenciamento, de coordenação, de elaboração de projetos e de consultoria de engenharia, serviços de engenharia nas áreas administrativas, elétrica e mecânica, serviços de softwares e de implementação de sistemas de informação, tendo em vista que diversos dos equipamentos industriais utilizados possuem controladores lógicos programáveis – CLP's, entre outros dispositivos eletroeletrônicos e mecatrônicos.

Por envolver diversas áreas, o documento teve seus valores registrados em centro de custo de operação e manutenção, em diversas fases produtivas da usina.

A Fiscalização, após a diligência, manteve a glosa sob o argumento de que esses serviços não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que, embora necessários, os serviços de gerenciamento de projetos não são aplicados ou consumidos no processo produtivo.

Em sua manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente reafirma a essencialidade e relevância dos serviços prestados pela CONCREMAT Engenharia e Tecnologia, descrevendo-os da seguinte forma:

c) CONCREMAT ENGENHARIA E TECNOLOGIA: presta **serviços de gerenciamento de projetos de engenharia e de obras diversas** para empreendimentos industriais e obras civis de meio ambiente, **em várias etapas do processo produtivo da empresa, desde a preparação da matéria até a classificação e estocagem;**

Da mesma forma que no item anterior, e pelas mesmas razões, entendo que também aqui a razão assiste a Recorrente.

Segundo a Recorrente, os projetos de engenharia e as obras estão relacionados com as diversas etapas do processo produtivo, desde a preparação da matéria-prima (recuperação, moagem, ciclonagem, espessamento, homogeneização, filtragem, prensagem de rolos, mistura), de formação de pelotas cruas (pelotamento, peneiramento de rolos), de tratamento térmico (queima e resfriamento), e até a classificação e estocagem (peneiramento vibratório, empilhamento).

Isso demonstra a essencialidade e relevância que esses serviços têm para produção da empresa, o que faz com que, nos termos do que foi decidido pelo STJ no REsp nº 1.221.170, esses serviços possam ser enquadrados como insumos da produção.

Dessarte, também nessa parte dou provimento ao Recurso Voluntário e revento as glosas promovidas pela Fiscalização sobre as notas fiscais emitidas pela CONCREMAT Engenharia e Tecnologia.

4.10 Da glosa sobre a nota fiscal da EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda

A Recorrente assim descreveu, no cu, no curso da diligência, os serviços prestados pela EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda:

Trata-se de serviços de engenharia compreendendo a elaboração de especificações técnicas, estudos, projetos básicos, de concepção, executivos, detalhado, as built, gerenciamento de obras e outras atividades técnicas, visando promover melhorias operacionais e de controle de qualidade, facilidades de manutenção e aprimoramento das condições de segurança no trabalho e meio ambiente nas Usinas de Pelotização da Nibrasco.

Os serviços foram empregados na manutenção dos equipamentos da fase de peneiramento (peneiras de rolos, correias e equipamentos associados).

A Fiscalização, referindo que na resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 a Recorrente apresentou as mesmas informações para todos os serviços relacionados com projetos de engenharia, conforme apresentado neste voto no item 4.7, manteve a glosa sob o argumento de que os serviços de gerenciamento, coordenação, e elaboração de projetos são anteriores ao processo produtivo e que, embora necessários, não são serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo.

Em sua manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente reafirma a essencialidade e relevância dos serviços prestados pela EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda, descrevendo-os da seguinte forma:

d) EPC ENGENHARIA PROJETO CONSULTORIA LTDA: presta serviços de engenharia compreendendo a elaboração de especificações técnicas, estudos, projetos básicos, de concepção, executivos, detalhado, as built, gerenciamento de obras e outras atividades técnicas, empregados na manutenção dos equipamentos da fase de peneiramento (peneiras de rolos, correias e equipamentos associados).

A exemplo dos outros serviços relacionados com projetos de engenharia aplicados em áreas relacionadas com o processo produtivo da empresa, entendo que também aqui a razão assiste a Recorrente.

Isso porque, segundo consta nos autos, os serviços prestados pela EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda foram empregados na manutenção dos equipamentos da fase de peneiramento (peneiras de rolos, correias e equipamentos associados), o que os torna essenciais e relevantes para o bom funcionamento da linha de produção. Esses serviços podem ser, portanto, considerados como insumos da produção, nos termos como dispostos no REsp nº 1.221.170/PR do STJ.

Diante disso, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa promovida pela Fiscalização sobre a nota fiscal emitida pela EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda.

5. Das glosas dos serviços de operação da usina (Vale S/A)

A Fiscalização explica, no Parecer SEFIS nº 43, de 2011, que a Recorrente aproveitou créditos sobre serviços prestados pela atual Vale S/A (Companhia Vale do Rio Doce, à época), serviços esses identificados nos demonstrativos apresentados como **Fator C**, **Fator K** e **Fator Y**.

Desses, a Fiscalização reconheceu os créditos relativos aos serviços identificados como **Fator C**, que, segundo a Fiscalização, estão assim definidos no item VI do contrato apresentado nas e-fls. 85 a 113:

Fator C: valor dos materiais, serviços e suprimentos diretamente medidos na operação da usina; valor para a NIBRASCO dos serviços e materiais complementares relativos ao Departamento de Pelotização da CVRD, tais como inspeções, controle de qualidade, oficinas, sala de controle, engenharia industrial, transporte de pessoal e de materiais, etc.; valor para a NIBRASCO correspondente ao total das despesas com mão-de-obra e respectivos encargos e provisões do Departamento de Pelotização da CVRD dividido pelo número de usinas operadas pela CVRD na Ponta de Tubarão.

Não obstante, a Fiscalização glosou os créditos pleiteados pela Recorrente relativos aos serviços identificados como **Fator K** e **Fator Y**, conforme veremos na sequência.

Do Fator K e do Fator Y

Como referido, a Fiscalização glosou os créditos relativos aos serviços identificados como **Fator K** e **Fator Y**, prestados pela Vale S/A para a Recorrente.

No Parecer SEFIS nº 43, de 2011, a Fiscalização assim identificou esses serviços:

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

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

Ponderando que esses serviços não são aplicados ou consumidos diretamente na produção empresa, a Fiscalização entendeu que eles não poderiam ser considerados como insumos da produção e, por isso, não dariam direito a crédito das Contribuições não cumulativas:

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

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

A DRJ manteve as glosas, entendendo que essas despesas não se enquadrariam no conceito de insumo.

A Recorrente, em voluntário, sustenta o direito ao crédito das Contribuições não cumulativas sobre tais despesas, nos seguintes termos:

54. Especificamente sobre as glosas efetuadas no **FATOR K** (v.g. telex e outras modalidades de comunicação, processamento de dados, treinamento de pessoal, etc), trata-se de glosas de serviços necessários à operação e industrialização, e, portanto, passíveis de creditamento, conforme o **recentíssimo julgado da própria SRFB**:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. ATIVIDADES DE EMPRESA COMERCIAL Empresa comercial exportadora tem sua constituição regida pela mesma legislação utilizada na abertura de qualquer empresa comercial ou industrial para operar no mercado interno, sem nenhuma exigência quanto a sua natureza, capital social ou registro especial. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO É vedado à empresa comercial exportadora aproveitar créditos relativos a insumos incorridos nas aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação para a apuração de PIS no regime não-cumulativo vinculados à receita de exportação, ex vi o disposto no parágrafo 4º do art. 6º, bem como o inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833/2003. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS. POSSIBILIDADE **Insumos relativos à armazenagem de mercadoria e frete, que incidirem na operação de venda e forem suportados pelo vendedor, podem ser aproveitados como créditos para fins de apuração de PIS no regime não-cumulativo, ex vi o disposto no inciso IX do art. 3º, bem como o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.** DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO

PORTUÁRIA OU CUSTEIO DE NAVIO, CRÉDITOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE PIS. IMPOSSIBILIDADE Insumos relativos à administração portuária ou custeio de navio, apenas podem ser aproveitados como créditos para fins de apuração do PIS no regime não-cumulativo por empresas produtoras de bens ou prestadoras de serviços, não se aplicando a empresas comerciais exportadoras, ex vi o disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Exercício: : 01/01/2004 a 31/12/2004 (**MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – 9ª TURMA – ACÓRDÃO Nº 16-29677 de 17 de Fevereiro de 2011**)

55. Os serviços operacionais, conforme tudo que já foi dito no presente tópico de defesa, também oneram a atividade industrial da **RECORRENTE**, razão pela qual devem permitir o creditamento.

56. Sobre as glosas do **FATOR Y** (v.g. matérias de estoque sobressalente e materiais de consumo), insta destacar também os recentíssimos precedentes da própria administração tributária da SRFB:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: VENDAS MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS. DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. Inexistindo apropriação direta, a determinação do crédito pelo rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, aplica-se aos custos, despesas e encargos, que sejam comuns a ambas as receitas. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais com o o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. COMPROVAÇÃO. Cabível o cancelamento de glosas de créditos relativos à energia elétrica, na parcela que a interessada lograr comprovar a efetividade do consumo em seu nome. CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO E DEVOLUÇÃO DE VENDAS. GLOSA INDEVIDA. Comprovando-se nos autos serem indevidas glosas relativas a produtos que, supostamente, teriam incidência monofásica no fabricante, mas cujos NCM indicam que eram passíveis da incidência do PIS e da Cofins na aquisição, cabível o cancelamento das glosas efetuadas, inclusive no que se refere à devolução de vendas de tais produtos. CEREALISTA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. No período de vigência do § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, as empresas cerealistas somente podiam apurar crédito presumido da Cofins e do PIS em relação aos produtos in natura de origem vegetal indicados nesse dispositivo, adquiridos diretamente de pessoas físicas, quando eles fossem revendidos a agroindústrias que os utilizassem

como insumos na produção dos produtos especificados na lei, e, como decorrência, os produtos adquiridos de pessoas físicas exportados por cerealista não dão direito a crédito presumido das citadas contribuições. RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos as PIS, por falta de previsão legal. Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 **(MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CURITIBA - 3º TURMA – ACÓRDÃO Nº 06-27264 de 07 de Julho de 2010)**

57. Ora, as matérias sobressalentes e matérias de consumo subsumem-se juntamente no conceito de insumo praticado pela SRFB: *“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”*.

A Fiscalização, após a realização da diligência determinada pelo CARF, manteve as glosas sob o argumento de que as despesas do Fator K estariam relacionadas com a administração regular da NIBRASCO (despesas administrativas) e as despesas do Fator Y correspondem à remuneração de capital de giro provido pela Vale S/A para operar as usinas pertencentes à NIBRASCO, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas.

Na manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a Recorrente sustenta que somente por meio dos Fatores C, K e Y, em conjunto, consegue operar sua atividade empresarial.

Cita laudo pericial judicial produzido nos autos nº 0019647- 59.2016.4.02.5001, com tramitação na 1ª Vara Federal de Execução Fiscal de Vitória – JFES, de outra empresa coligada (KOBRASCO), que atestaria a imprescindibilidade desses serviços para a realização da produção:

13. É imprescindível salientar que se produziu laudo pericial judicial, nos autos n. 0019647- 59.2016.4.02.5001, com tramitação na 1ª Vara Federal de Execução Fiscal de Vitória - JFES, para averiguar a essencialidade e relevância das atividades representadas pelos FATORES K e Y, de outra empresa coligada, a KOBRASCO, o expert assim consignou, vejamos:

[...] b) Os serviços prestados eram essenciais à empresa Embargante e à geração de sua receita e a empresa Embargante KOBRASCO não possuía em seus quadros de empregados, quantidade suficiente de pessoal nem expertise para operar os maquinários. Vide DIRF 2004 (Ano-Base 2003) – Relação de Empregados Próprios da empresa Embargante KOBRASCO, confirmados pela SEFIP enviada em Dezembro de 2003 (ANEXO 15 deste Laudo Pericial).

14. Ao final, o I. Perito concluiu ainda, “os serviços de operação da Usina da contribuinte, prestados pela VALE S/A, são IMPRESCINDÍVEIS para a realização da produção da contribuinte”.

15. Nesses mesmos autos, foi proferida r. sentença em que a d. Juízo entendeu por ser indevida a glosa de créditos relativa aos bens e serviços prestados pela VALE S.A. Eis trecho da sentença:

Nesse contexto e em consonância com o entendimento firmado pelo STJ no RESP 1221170, no qual restou assentado que, no conceito de insumo, deve ser considerada a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, **reputo também indevida a glosa promovida pela DRFB/ES relativa aos bens e serviços prestados pela VALE S.A. contidos nas rubricas K, C, Y e T, descritas contrato firmado com a embargante** (fls. 2608/2626).

16. Resta demonstrado, dessa maneira, que os Fatores K e Y são indispensáveis e essenciais para o exercício da atividade produtiva da **REQUERENTE**, não sendo, portanto, meras despesas administrativas.

Sem razão a Recorrente neste ponto.

A descrição dos serviços relacionados com o **Fator K** e com o **Fator Y** são mais do que eloquentes: trata-se de serviços que não guardam qualquer relação com o processo produtivo da Recorrente, mas sim com a parte administrativa da empresa e com o custo financeiro do prestador de serviço pela manutenção em estoque de sobressalentes e de materiais de consumo. Reproduzo a seguir, mais uma vez, para fins de não restarem dúvidas, a natureza dos serviços relacionados com o **Fator K** e com o **Fator Y**:

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

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

Além disso, nunca é demais relembrar a conclusão a que chegamos no tópico 2 deste voto (Do conceito de insumo), no sentido de que insumo é tudo aquilo que se mostra essencial ou relevante para o processo produtivo da empresa, e não, necessariamente para o desenvolvimento de sua atividade econômica. Em outras palavras, aquilo que não está relacionado com o processo produtivo não pode ser considerado insumo da produção.

Quanto à decisão judicial mencionada pela Recorrente, que sequer foi proferida em seu favor, mas sim em favor de uma coligada, é preciso que se diga que ela não tem o condão de vincular este Colegiado.

Por fim, é de se mencionar que este CARF já analisou essa matéria em relação a outros processos da Recorrente, a exemplo do que vemos na Acórdão 3301-013.233, que, por unanimidade de votos neste ponto, negou provimento ao Recurso Voluntário para manter as glosas sobre os serviços utilizados como insumos indicados como **Fator K** e como **Fator Y**. Eis excerto do voto condutor sobre a matéria:

2.1- Dos Insumos: glosa de créditos oriundos de despesas relativas aos serviços para as operações das usinas

No tocante às despesas gerais de operações de usina, identificados como Fator K e Y, respectivamente:

b.1) Identificados como serviços Fator K (incluindo, mas não se limitando aos seguintes itens:

telex e outras formas de comunicação; elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, departamento pessoal e de compras, assistência legal e fiscal. Estatísticas, serviços de contabilidade e de custo, etc, que não estejam incluídos em nenhum outro componente da compensação); b.2) Identificados como serviços Fator Y- identificado por remuneração do capital de giro provido pela CVRD, com a finalidade de compensá-la pela operação e manutenção das usinas através da manutenção em estoque sobressalente e de materiais de consumo).

Partindo da análise da natureza destas despesas, entendo que as mesmas não dizem respeito a atividade produtiva da recorrente, mas, correspondem às despesas administrativas e financeiras, as quais não geram direito a créditos do PIS no regime não cumulativo por não se enquadrarem na condição insumos para produção nos termos do inciso II, do art. 3º de ambas as leis da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins - Lei nº 10.637, de 2003, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, tais glosas não merecem ser revertidas.

Dessarte, nego provimento na matéria e mantenho as glosas promovidas pela Fiscalização sobre as notas fiscais emitidas pela Vale S/A relacionadas com os serviços identificados como **Fator K** e como **Fator Y**.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: I) desfazer o reenquadramento feito pela Fiscalização nas vendas realizadas para a Vale S/A com fim específico de exportação, reconhecendo o direito de a Recorrente utilizar os créditos relativos a essas vendas para fins de compensação no presente processo; e II) reverter as glosas relativas às notas fiscais emitidas pelas empresas **ARCADIS Hidro Ambiente S/A** (serviços de avaliação e

monitoramento periódico do aquífero suspenso da área de abastecimento), **Refrigeração Espírito Santo Ltda** (serviços de manutenção preventiva/corretiva em sistemas de refrigeração de salas elétricas), **AGR Serviços e Participações Ltda** (locação de banheiros químicos), **NM Engenharia e Anticorrosão Ltda** (serviços de manutenção e tratamento anticorrosivo), **Rádio Mobile Telecomunicações Ltda ME** (serviços de locação de rádios de comunicação), **ENGECAD Engenharia de Projetos e Consultorias Ltda** (serviços de engenharia na elaboração de projetos mecânicos e elétricos), **METACON Engenharia Ltda** (serviços técnicos de engenharia de projetos industriais mecânicos e elétricos), **CONCREMAT Engenharia e Tecnologia** (serviços de gerenciamento de projetos de engenharia e de obras diversas) e **EPC Engenharia Projeto Consultoria Ltda** (serviços de engenharia).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles