



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720149/2011-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.242 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente COMPANHIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.
ALCANCE.

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

No presente caso devem ser acatados os créditos em relação aos Serviços de topografia; Projetos técnicos de engenharia de projetos industriais; e Projetos gerenciamento e engenharia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reverter as glosas de créditos com os seguintes itens: Serviços de topografia; Projetos técnicos de engenharia de projetos industriais; e Projetos gerenciamento e engenharia.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

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

Relatório

Cuida o presente processo de pedido de ressarcimento da Cofins não cumulativa, relativa ao 4º trimestre/2007, cumulado com declarações de compensação.

Tal pedido foi deferido em parte, em razão de glosas de créditos apropriados, segundo a fiscalização, indevidamente pelo contribuinte. O segundo fator que diminuiu o valor do ressarcimento foi o lançamento de ofício efetuado no processo administrativo nº 15586.001586/2010-43. Neste lançamento, considerou-se não comprovadas as receitas de exportação decorrentes das vendas de pelotas para a CVRD informadas na Dacon com o fim específico de exportação. Abaixo transcrição do relatório da DRJ/RJ1:

(...)

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.

(...)

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 DACON como com fim específico de exportação.

(...)

Na oportunidade do julgamento do presente processo, a DRJ entendeu que não poderia enfrentar a matéria relativa ao referido auto de infração, pois o mesmo teria sido objeto de impugnação no processo administrativo nº 15586.001586/2010-43. Assim julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte em relação ao presente processo.

Recurso voluntário interposto pelo contribuinte veio a julgamento no CARF, sendo proferido o acórdão nº 3201-002400, de 28/09/2016, o qual possui a seguinte ementa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da contribuição para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração ao citado acórdão, alegando vícios de omissão e obscuridade. Omissão, por não ter indicado os fundamentos pelos quais decidiu matéria já tratada no processo administrativo nº 15586.001586/2010-43, já decidido por outra turma do CARF. Obscuridade, por entender que tratou de matéria estranha a este feito.

Os embargos foram acolhidos pela turma, que reconheceu que a matéria estava prejudicada pelo processo administrativo nº 15586.001586/2010-43, mas manteve a decisão considerando que a decisão da CSRF dada naquele processo foi no mesmo sentido da decisão embargada, nos termos do Acórdão nº 9303-004233, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.

Neste acórdão foi dado provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, mantendo-se a exigência fiscal somente para o PIS e a Cofins relativas ao fato gerador de outubro/2008.

Após o acórdão de embargos, o contribuinte apresentou recurso especial de divergência focado no conceito de insumos, pedindo o reconhecimento de créditos da não-cumulatividade em relação aos serviços não considerados no acórdão recorrido.

O recurso especial do contribuinte foi admitido por despacho aprovado pelo presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais pede o improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Mérito

Conceito de insumos adotado no presente voto

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

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de

insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

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

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”.

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

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a**

impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

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

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

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

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

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade

empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

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

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

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

(...)

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

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.**

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que

o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

própria (conforme transcrito acima):

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

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

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

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

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

b.2) "por imposição legal".

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

(...)

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

Recurso especial do contribuinte

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

O objeto do recurso especial do contribuinte são todas as glosas de créditos mantidas no acórdão recorrido. Da leitura do referido acórdão, destaco as seguintes glosas que foram por ele mantidas, de forma que, qualquer outra não citada abaixo, não será apreciada por não ter sido objeto de julgamento da instância *a quo*.

- 1) Serviços de topografia
- 2) Serviços técnicos de engenharia de projetos industriais.
- 3) Projetos gerenciamento e engenharia;
- 4) Serviços de locação de sanitários portáteis hidráulicos;
- 5) Disponibilização de informações especializadas e de indicadores econômicos e financeiros;
- 6) Serviços de consolidação, agenciamento e transporte internacional de cargas;
- 7) Serviços de gerenciamento e fiscalização de projetos de engenharia;
- 8) Serviços de auditoria/consultoria tributária;
- 9) Serviços de auditoria;
- 9) Fator K - Despesas gerais incorridas pela CVRD; e
- 10) Fator Y - Remuneração de capital de giro fornecido pela CVRD.

(...)

Fatores K, Y

O fator K refere-se a despesas administrativas aplicadas com telex, processamento de dados, treinamento de pessoal, departamento de pessoal e compras, etc. O Fator Y corresponde à remuneração de capital de giro. Vê-se que são todas despesas de cunho administrativo que o próprio STJ no julgamento do recurso repetitivo, antes referido, já afastou a possibilidade de créditos. Nego provimento nestes itens.

Itens 4) Serviços de locação de sanitários portáteis hidráulicos; 5) Disponibilização de informações especializadas e de indicadores econômicos e financeiros; 6) Serviços de consolidação, agenciamento e transporte internacional de cargas; 7) Serviços de gerenciamento e fiscalização de projetos de engenharia; 8) Serviços de

auditoria/consultoria tributária; e 9) Serviços de auditoria

Da mesma forma que nos itens anteriores, tratam-se de despesas de cunho administrativo ou de apoio gerencial, os quais não têm previsão legal para concessão do direito ao crédito. Nego provimento nestes itens.

1) Serviços de topografia; 2) projetos técnicos de engenharia de projetos industriais; e 3) projetos gerenciamento e engenharia

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

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial do contribuinte e dar-lhe provimento parcial para reverter as glosas de créditos com os seguintes itens: Serviços de topografia; Projetos técnicos de engenharia de projetos industriais; e Projetos gerenciamento e engenharia.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal