



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16682.720410/2012-21  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3301-001.287 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Assunto** PIS  
**Recorrente** VALE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a apresentar os valores referentes aos créditos de PIS e COFINS. Em seguida a Unidade de Origem poderá se manifestar quanto aos documentos e valores apresentados, devolvendo ao final os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandao Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado na decisão recorrida (fls. 811/830), abaixo transcrito:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento nº 22186.06993.291111.1.1.082510, no montante de R\$ 23.656.200,31, relativo a créditos de PIS-Exportação, apurados no primeiro trimestre de 2008, pelo regime não cumulativo. Vinculado ao referido direito creditório, foi transmitida a Declaração de Compensação nº 33417.46361.291111.1.3.080507.

A DEMAC/RJO emitiu Parecer Conclusivo nº 274/2012 (fls. 639/659) e Despacho Decisório (fl. 664) que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

10.514.900,50 e homologou parcialmente a DCOMP nº 33417.46361.291111.1.3.080507. O parecer apurou que:

No que tange aos créditos referentes a aquisições de bens para revenda, por intermédio das planilhas fornecidas pela contribuinte, verificou-se que os valores que compõe o mencionado item no ano-calendário de 2008 são os a seguir relacionados:

CFOP Subtotais (R\$)

1102 292.542.700,72

1352 1.250.558.906,35

1353 147.454,82

2102 63.470.726,78 2352 291.228,52

Total 1.607.011.017,19

Tendo em vista os dados mencionados, a interessada foi intimada a explicar o motivo pelo qual o montante de aquisições de serviços de transporte, CFOP 1352, corresponde a mais de 77% dos créditos apurados a título de revenda de mercadorias, bem como a apresentar determinadas notas fiscais.

Em sua resposta, a Vale S/A afirmou: “O serviço de transporte classificado na linha de “Produtos para Revenda” trata, principalmente, do transporte realizado das minas para o porto, de onde o minério é embarcado para o exterior. A utilização desta linha foi apenas uma classificação (a classificação poderia ser na linha de “Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda” ou “bens utilizados como insumo”)”.

A questão praticamente se restringe à análise dos serviços de transporte prestados pela MRS Logística, CNPJ n.º 01.417.222/000339. Com efeito, a referida empresa efetuou serviços em 2008 que totalizam R\$ 1.212.612.583,00, os quais, em suma, referem-se ao transporte ferroviário de minério de ferro das minas para os terminais de descarga em Guaíba e em Sepetiba. O traslado de minério de ferro das minas para os portos configura transporte de seu produto acabado e pronto para comercialização.

Intimada a contribuinte esclareceu que o minério é remetido ao porto por partes para a formação do lote, formado o lote o transporte para o exterior é feito por navio. O Frete da primeira etapa é pago pelo vendedor e a movimentação do produto se dá após o fechamento do contrato de venda.

Considerando o erro de preenchimento do DACON, a demora no atendimento à Administração Tributária e a parca documentação trazida à baila, pode-se inferir que a contribuinte não se preocupou em lastrear os referidos valores informados como créditos nas aquisições de bens para revenda. Com efeito, a apresentação de um único conjunto de notas fiscais referentes a apenas uma operação de venda, desamparada de qualquer contrato ou pedido, depois de quase três meses da data de ciência de intimação específica para a comprovação do crédito em análise, não é compatível, nem com a ordem de grandeza dos valores envolvidos, nem com o avançado nível de governança corporativa com a qual sabidamente a VALE S/A é administrada.

Sem dúvida, o montante dos créditos envolvidos, que abrange importâncias relativas não só a 2008, mas também outras referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, merece conjunto probatório mais robusto que o ofertado pela interessada no ressarcimento. Desta forma, cabe glosar os valores referentes aos serviços de transporte prestados pela MRS Logística por falta de comprovação dos créditos informados no DACON.

E, mesmo se o aludido processo de escoamento da produção de minério de ferro tivesse sido plenamente comprovado, com a elaboração de planilhas explicativas e a apresentação de vasta documentação, contento contratos, pedidos, notas fiscais, despachos de carga e etc, não está correto sob o ponto de vista da Administração Federal, a interpretação da legislação tributária efetuada pela empresa e a correspondente passagem da norma geral abstrata para a norma individual concreta. Primeiro, porque a referida hipótese não encontra respaldo nos próprios procedimentos

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

da empresa, posto que a VALE S/A nada informou a título de créditos oriundos de despesas com fretes na operação de venda no seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições – Dacon. Segundo, a requerente não prova que no momento do transporte ferroviário o produto já estava vendido, mas sim, apenas infere tal fato, argumentando que o minério de ferro produzido já está com a venda comprometida por força dos contratos de fornecimento celebrados. Terceiro, a interpretação esposada pela interessada não se coaduna com o entendimento pacificado na Receita Federal do Brasil sobre o assunto.

Cita a Solução de Divergência da COSIT.

O transporte do minério das minas da Vale para o Porto tem natureza de transporte interno e, portanto, não tem previsão legal para apuração de créditos da não-cumulatividade.

No item Bens utilizados como insumos a interessada incluiu os produtos adquiridos para uso e consumo, os quais não se incorporam à mercadoria ou ao serviço final, portanto, não possibilitam a apuração de créditos na sistemática da não-cumulatividade.

No item Serviços utilizados como insumos, a interessada registrou aquisições efetuadas no primeiro trimestre de 2007, como se fossem do 1º trimestre de 2008.

Além disso, registrou serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

No item Créditos relativos a bens do Ativo Imobilizado, a interessada computou equipamentos ou máquinas que não se enquadram em bens adquiridos para a utilização na produção de bens destinados à venda, ou, adquiridos para utilização na prestação de serviços.

Tendo em conta a existência de saldo de créditos de períodos anteriores ao trimestre em análise, poder-se-ia utilizar estas importâncias para evitar o indeferimento do pedido de ressarcimento e a possível constituição de ofício do tributo.

Entretanto, no presente caso, constata-se ser indiferente ao sujeito passivo o aproveitamento de ofício do saldo de créditos de PIS. Isso porque: i) a contribuinte utilizou, nos anos de 2008, 2009 e 2010, todo o estoque de créditos apurado até dezembro de 2007; ii) em que pese o presente processo refira-se apenas ao pedido de ressarcimento do 1º trimestre de 2008, a presente ação fiscal engloba a apreciação dos pedidos de ressarcimento relativos a todos os trimestres de 2008 a 2010, conforme relaciona o quadro a seguir; e iii) não há valoração dos créditos a serem ressarcidos.

Desta forma, por economia processual, para simplificar os cálculos e para melhor compreensão dos procedimentos realizados, a glosa dos créditos mensais referentes às receitas do mercado interno (tributadas e não tributadas) será refletida diretamente no valor pleiteado a título de ressarcimento, sendo respeitada e mantida a forma de utilização dos créditos de períodos anteriores informada pela contribuinte nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições – Dacon.

A interessada foi cientificada em 31/01/2013 (fls. 665/666) e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 682/714) em 04/03/2013, alegando em síntese:

Alega nulidade da autuação por falta de exaurimento do poder-dever de lançar, já que a fiscalização alega que não foi acostado aos autos o conjunto probatório capaz de embasar seu pedido de ressarcimento e a interessada apresentou os documentos e informações suscitadas. Não houve pela fiscalização a efetiva verificação da existência dos fatos impeditivos do direito da interessada.

A glosa baseou-se nos CFOP s das notas fiscais de aquisição e no histórico de uso e consumo e se a fiscalização não tivesse se furtado de conhecer os materiais adquiridos, descritos nas notas fiscais constataria que os itens são lubrificantes, óleo combustível e partes e peças indispensáveis ao processo produtivo da interessada.

Da mesma forma, ao visualizar os créditos relacionados aos itens serviços utilizados como insumos e a bens do ativo imobilizado, a fiscalização não considerou outras

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

atividades da contribuinte como prestação de serviços ferroviários, portuários e de transporte marítimo, cujas receitas compõem parte de seu faturamento.

A atividade de lançamento pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos de fato que deram origem à matéria tributável, e não em simples presunções e conjecturas, sob pena de violação à garantia da estrita legalidade.

Ao considerar indevidos os créditos apropriados com base em análise subjetiva e superficial, impede que o contribuinte possa contrapor adequadamente os argumentos fiscais, violando o direito à ampla defesa.

A Constituição dita ao legislador a disciplina jurídica dos créditos de contribuições sociais e não é dado à lei interferir no conteúdo da regra para limitá-la ou restringi-la.

Alega ainda que a aplicação e interpretação do regime não-cumulativo deve ser feita em função da receita. Portanto, é irrelevante a incorporação de insumos aos produtos finais, o tipo e intensidade de desgaste físico de determinados bens, mas, somente, aquisição de produtos e serviços onerados anteriormente pela contribuição e destinados à formação da estrutura que, direta ou indiretamente, se faz necessária à obtenção de receita, critério este de cunho econômico.

Cita decisões do CARF neste sentido.

Quanto à despesa de frete das minas para os portos o parecer glosou a despesa sob o fundamento de que não há prova de que no momento do transporte ferroviário o produto já estava vendido.

A interessada informa que o produto é transportado para formação de lote de exportação quando já tem sua venda comprometida e que os navios somente partem quando a carga está completa, portanto, há intervalo de datas entre as remessas para formação de lotes e a da exportação, que as sucedem.

Cita decisão do STJ que permitiu a apuração de crédito no transporte de veículo da fábrica para a concessionária para futura revenda.

Alega que o despacho afirmou que apenas o frete contratado para entrega de produtos acabados diretamente aos clientes adquirentes gera créditos, contudo, o CARF estendeu o direito a crédito também ao frete entre estabelecimentos da própria empresa, desde que se refira à transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

Acrescenta que os bens ou serviços glosados representam elementos essenciais na obtenção da receita, conforme poderá ser verificado por meio de prova pericial.

Cita ainda que a glosa ocorreu pela mera leitura do CFOP e que se tratam de partes e peças de pás-carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra.

Cita a Solução de Divergência COSIT nº 35/2008.

Afirma que em relação aos serviços glosados, estes consistem em etapa indissociável do transporte da mercadoria, cuja ausência inviabilizaria própria venda do produto final. A norma deve ser interpretada de forma a estender o direito ao crédito a todas as despesas que, além de ensejarem a fabricação do produto ou realização do serviço, permitam a entrega do bem ao comprador final, no que se enquadrariam os serviços portuários.

Não foi considerado o fato da interessada prestar serviços de movimentação de carga de terceiros.

Cita também os serviços de geologia, estudos e pesquisas etc. que são necessários à atividade exercida. Transcreve decisão do CARF. Alega que o direito a crédito está vinculado, ao fato de tal bem contribuir para o pleno exercício de sua atividade econômica, viabilizando a produção da receita.

Em relação aos bens do ativo imobilizado reitera as alegações anteriores. Ressalta que também exerce atividade de operação e exploração do tráfego de ferrovias, sobre o trecho de via arrendada pela União Federal e que neste contexto adquiriu trilhos, contratrilhos, dormentes, outros materiais de fixação, locomotivas e vagões.

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

A interessada pleiteia prova pericial, apresenta os quesitos e indica assistente técnico.

Aponta ainda os erros de cálculo a seguir:

- 1) Fevereiro/2008 – Bens utilizados como insumos – A soma dos valores apurado após o rateio não conferem com o total apurado pela fiscalização antes do rateio de R\$ 164.191.790,33;
- 2) Março/2008 – Bens utilizados como insumos – O total antes do rateio é 173.711.325,45 ( 305.140.627,68 – 131.429.302,23) e não 176.705.981,43.
- 3) Março/2008 – Bens utilizados como insumos – A base utilizada para o rateio foi o valor da glosa (131.429.302,23) quando o correto seria o valor apurado após a glosa de 173.711.325,45 conforme demonstrado no item anterior.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), no Acórdão nº 12-55.951-16ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 811/830), considerou a manifestação de inconformidade procedente em parte, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA Não padece de nulidade o despacho decisório, proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

Ementa:PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da manifestação de inconformidade trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃOCUMULATIVIDADE.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

#### RATEIO. ENCARGOS COMUNS.

Não há previsão legal para rateio de despesa, encargo ou custo comuns quando apenas uma parte poderia gerar crédito e outra parte são despesas vinculadas à comercialização.

ERRO DE FATO. Constatado erro de fato cometido na apuração do valor a ressarcir que resultou em reconhecimento a menor do direito creditório, cabe retificar os cálculos efetuados e reconhecer a respectiva diferença.

Manifestação de Inconformidade

Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

No recurso voluntário (fls. 838/875), a contribuinte corrobora os argumentos da manifestação de inconformidade apresentada à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) e acrescenta:

1. alegação de nulidade da Decisão Recorrida ante a negativa de perícia, a qual seria imprescindível para o deslinde da questão e um direito da recorrente resguardado pela Constituição Federal e também pela legislação que regula o processo administrativo fiscal;

2. Doc nº 1 (fls. 887/976), junta cópia de tradução pública de Contrato de Venda e Compra de Minerais entre VAle S/A e Vale International S/A;

3. Doc nº 2 (fls. 977/991), um laudo produzido pela recorrente;

4. Às fls. 992/996, junta notas fiscais de aquisição de óleo combustível adquirido pela Recorrente da Petrobrás Distribuidora S/A

5. Doc nº 3 (fls. 997/1000); que se trata de cópias de notas fiscais relativas à aquisição de produtos pela Recorrente;

6. Doc nº 4 (fls. 1000/1004); que se trata de cópias de notas fiscais relativas a prestação de serviços pela Companhia Vale do Rio Doce;

7. Doc nº 5 (fls. 1005/1009); que se trata de cópias de notas fiscais relativas a prestação de serviços de transporte pela Companhia Vale do Rio Doce;

Às fls. 1016/1017, o contribuinte solicita juntada de parecer técnico, e o documento é juntado (fls. 1018/1190).

Os Autos são em seguida encaminhados para a Procuradoria da Fazenda Nacional, para conhecimento.

A Fazenda Nacional toma conhecimento e apresenta os seguintes pedidos (fls. 1196/1208):

(i) o não-conhecimento dos documentos juntados em razão da incidência da preclusão temporal (art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972); e (ii) o improvimento do recurso voluntário.

Esta Turma, por meio da Resolução nº 3301000.307– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 1210/1220), determinou, por meio de diligência, que a autoridade preparadora tomasse as seguintes providências:

a) elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa com a indicação dos motivos para o indeferimento do pleito do contribuinte, bem como, se julgar necessário, de manifestar-se quanto as informações trazidas nos laudos técnicos;

b) ofertar ao Contribuinte, bem como à Fazenda Pública, oportunidade para que possam contra arrazoar, se entenderem necessário, acerca do relatório produzido.

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

Conforme determinação da autoridade preparadora (fls. 1224/1227), a Recorrente juntou minuciosa descrição dos processos produtivos (fls. 1306/1491)

Às fls. 1507/1522, encontra-se a Informação Fiscal, na qual afirma que:

Apesar dos arquivos apresentados mostrarem os fluxos de produção, as planilhas apresentadas não espelham os valores informados no Dacon;

existência de créditos pleiteados pela empresa que não se vinculam aos fluxos de produção apresentados

planilhas acostadas ao processo em decorrência da presente diligência, as quais não contemplam todo o crédito informado no DACON, os valores vinculados aos fluxos operacionais D e E, respectivamente “Ferrovia Carga” e “Porto” somam R\$ 142.610.764,79 (R\$ 51.498.672,62 + R\$ 3.179.721,91 + R\$ 87.932.370,26) nas planilhas relativas aos insumos e R\$ 86.552.428,85 na planilha relativa ao imobilizado

A Recorrente se manifestou sobre a Informação Fiscal às fls. 1523/1548, reiterando suas razões e afirmando que apresentou dados e documentos suficientes para respaldá-las.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira

Apesar do presente processo já contar com laudos, diligências, manifestações da Recorrente e juntadas de provas e documentos, verifica-se que ainda a contenda gira em torno da definição de insumos e que a decisão deve ser pautada segundo a recente definição estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça em Julgamento com efeito repetitivo.

Verifiquemos a evolução da jurisprudência:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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).

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

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

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

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

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

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“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 accidental, em termos de produto final.

40. Talvez accidentais 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'.

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferiram receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) 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).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

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 obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

"Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). **Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei.** Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obste a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. **Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**" (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(...)”

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....

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.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.287 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720410/2012-21

ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

### **Conclusão**

Considerando todo o exposto e também que parte importante dessa evolução jurisprudencial ocorreu após as diligências realizadas pela Unidade de Origem e as manifestações da Recorrente, proponho converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a apresentar os valores referentes aos créditos de PIS e COFINS. Em seguida a Unidade de Origem poderá se manifestar quanto aos documentos e valores apresentados, devolvendo ao final os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É como voto

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

Conselheira Liziane Angelotti Meira