



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720417/2012-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.004 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALE S/A

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

Ano-calendário: 2009

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.

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 negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Ceconello. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 3403-003.378, de 11/11/2014, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2009

Ementa:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso analisado, os estudos e pesquisas detalhados com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa, e os serviços de geologia e de prospecção e sondagens, ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como “fase produtiva”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer créditos em relação a estudos e pesquisas detalhados com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa, e a serviços de geologia e de prospecção e sondagens, ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como “fase produtiva”**. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, que deu provimento em maior extensão para atender ao pedido alternativo do contribuinte e reconhecer o direito de crédito sobre a depreciação do imobilizado. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti que, além de acompanharem o voto do Conselheiro Domingos, reconheciam o direito de crédito sobre lubrificantes e despesas com carga e descarga. Sustentou pela recorrente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla, OAB/MG no 78.122.

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional diz respeito ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, mais especificamente sobre o direito de tomada de crédito em relação aos serviços de estudos e pesquisas e com gastos com serviços de prospecção, sondagem e geologia.

Despacho de admissibilidade do então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, deu seguimento integral ao recurso especial.

Em contrarrazões o contribuinte pede o improvimento do recurso especial fazendário.

O contribuinte também apresentou recurso especial, apontando divergência para as seguintes matérias: (1) à ausência de preclusão para o conhecimento das provas apresentadas depois do momento processual da impugnação, e (2) do direito ao crédito das contribuições sociais mesmo diante de erro na informação prestada no Dacon.

Despacho aprovado pelo então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, negou seguimento ao recurso especial do contribuinte. A negativa de seguimento foi confirmada em despacho de reexame proferido pelo então presidente da CSRF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Quanto ao mérito foram colocadas as seguintes matérias divergentes, a serem apreciadas por esta turma: conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, mais especificamente sobre o direito de tomada de crédito em relação aos serviços de estudos e pesquisas e com gastos com serviços de prospecção, sondagem e geologia.

Conceito de Insumos

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**, 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 no recurso especial.

Estudos e pesquisas e serviços de prospecção, sondagem e geologia

O acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito sobre estes serviços entendendo que são pertinentes e integrantes do processo produtivo do contribuinte. Após fazer uma análise do processo produtivo, chegou à seguinte conclusão:

(...)

Em relação a **estudos/pesquisas e sondagens**, a única motivação expressa no parecer que ampara a glosa, igualmente sintética, é a de que “antecedem a fase produtiva” (fl. 470).

Assim, bastaria à recorrente, para afastar a glosa, comprovar que tais “estudos/pesquisas e sondagens” de fato compõem a fase produtiva. Mas a defesa surge apenas com o citado parágrafo, que entendemos ser apenas parcialmente suficiente.

De forma geral, soa lógico interpretar que na atividade da empresa (basicamente mineração) podem realmente, dentro do conceito aqui trabalhado de insumos, serem

entendidos como tal os estudos prévios de solo / geologia, e as pesquisas e trabalhos de prospecção e sondagem. Mas não se pode acolher como insumo qualquer menção genérica a estudos e pesquisas sem especificação de escopo. Em relação a estes, deveria ter a recorrente especificado o tipo de estudo ou pesquisa, de modo a possibilitar a identificação da relação com o processo produtivo, tão demandada ao longo da fiscalização.

Assim, **acolhe-se aqui a argumentação da recorrente tão somente em relação a serviços de geologia, serviços de prospecção e sondagens, e estudos e pesquisas detalhados (estes com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa)**, ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como “fase produtiva”.

(...)

O recurso especial da Fazenda Nacional não contesta esta afirmação. Somente defende um conceito de insumos restrito vindo da legislação do IPI, entendimento que já está amplamente superado, conforme vimos acima na definição do conceito de insumos.

Em relação especificamente a estudos e pesquisas, penso que o acórdão recorrido está em consonância com o entendimento da própria Receita Federal explanado no Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, vejamos:

(...)

8.2. PESQUISA E PROSPECÇÃO DE RECURSOS MINERAIS E ENERGÉTICOS

117. No mesmo contexto dos dispêndios das pessoas jurídicas em geral com pesquisa e desenvolvimento, encontram-se os dispêndios com pesquisa e prospecção de recursos minerais e energéticos.

118. Conquanto ainda não tenham sido editadas normas contábeis específicas posteriores aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, permanece aplicável a tais dispêndios a exigência explanada na seção de análise geral do conceito fixado na decisão judicial em estudo **de que haja ao final do processo um bem destinado à venda ou um serviço disponibilizado a terceiros (esforço bem sucedido) para que haja insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.**

119. Diante disso, de plano conclui-se que não são considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços, etc., de recursos minerais ou energéticos que não chegam efetivamente a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens.

(...)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal