



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16682.720421/2012-19
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-001.286 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de setembro de 2019
Assunto COFINS
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

O contribuinte em epígrafe apresentou pedido eletrônico de ressarcimento - PERD/COMP nº 18052.55513.291111.1.1.093700, no montante de R\$ 142.417.487,69 (conforme demonstrativo às fls. 133), relativo a crédito de COFINS Exportação, apurado no segundo trimestre de 2008, pelo regime não cumulativo. Vinculada ao referido direito creditório, foi transmitida a Declaração de Compensação nº 31700.91729.291111.1.3.098080.

A DEMAC/RJO emitiu Parecer Conclusivo nº 037/2013 (fls.737/758) e Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 77.006.729,33 e

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

homologou parcialmente a Declaração de Compensação. Seguem, de forma resumida, os principais pontos do Parecer Demac/RJ no 037/2013:

1. Bens para Revenda (Aquisições de Serviços de Transporte)

1.1 Apurou-se que o montante de aquisições de serviços de transporte, no valor de 1.250.558.906,35 correspondeu a mais de 77% dos créditos apurados a título de revenda de mercadoria e foi solicitada a apresentação de explicação e das notas fiscais.

1.2 Diante da documentação apresentada pela empresa, verificou-se que a questão se concentrava principalmente nos serviços de transporte prestados pela MRS Logística em 2008, que totalizaram R\$ 1.212.612.583,00, os quais, em suma, referiam-se ao transporte ferroviário de minério de ferro das minas para os terminais de descarga.

1.3 Com o intuito principal de oferecer à empresa oportunidade para corrigir os equívocos cometidos no preenchimento do DACON, ela foi intimada a apresentar planilhas anuais especificando os serviços que deveriam estar classificados como Despesas de Frete na operação de venda, das quais deveria constar pelo menos: a) Número da Nota Fiscal de Vendas onde conste o valor da Despesa de Frete; b) Número do respectivo Conhecimento de Transporte; c) data de emissão da Nota Fiscal de Vendas e do Conhecimento de Transporte; d) data da efetiva entrada (ref. à despesa de frete); e) valor da Despesa de Frete; f) CNPJ do tomador e do prestador dos serviços.

1.4 Segundo o Parecer Conclusivo, "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. E, por conseqüência, cabe glosar os valores referentes aos serviços de transporte prestados pela MRS Logística por falta de comprovação dos créditos informados no DACON."

1.5 Consignou-se 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; não provou que, no momento do transporte ferroviário, o produto já estava vendido (apenas argumentou que "o minério de ferro produzido já está com a venda comprometida por força dos contratos de fornecimento celebrados"); e que a interpretação esposada pela empresa não se coaduna como entendimento pacificado na Receita Federal do Brasil sobre o assunto.

1.6 Dessa forma, entendeu-se não restar demonstrado que se tratava de frete na operação de venda com ônus suportado pelo vendedor, conforme exige o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e se concluiu pela glosa de parte dos créditos relativos a aquisições de bens para revenda (conforme planilha Créditos de Revenda glosados 2º trim 2008, às fls. 498/504).

2. Bens utilizados como insumos

2.1 Conforme consignado no art. 8º, §4º, I, "a" do da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, os produtos adquiridos para uso e consumo que não se incorporam à mercadoria ou ao serviço final não possibilitam a apuração de créditos na sistemática da não-cumulatividade.

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

2.2 Verificou-se que a empresa considerou indevidamente na determinação dos créditos sobre os valores de aquisições de bens utilizados como insumo de "mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária"; "mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária", "material para uso ou consumo". O que totalizou os valores de R\$ 124.742.687,73, no mês de abril de 2008; R\$ 124.023.236,71, no mês de maio do mesmo ano; e R\$ 112.147.977,04, no mês de junho.

3. Serviços utilizados como insumos

3.1 Conforme o art. 8º, §4º, I, "b" do da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, geram créditos a aquisição de serviços utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pela contribuinte.

3.2 A análise dos documentos e informações juntadas pela empresa revelou, inicialmente, que a empresa equivocadamente registrou aquisições efetuadas nos meses de abril, maio e junho do ano de 2007, como se fossem do 2º trimestre de 2008 (cf. fls. 505/518).

3.3 Verificou-se também a presença na memória de cálculo da empresa de serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, dentre os quais, destacaram-se: serviços de logística (conforme descrição constante na planilha apresentada); estudos e pesquisas (conta 353034002); prospecção e sondagens (conta 353035009); serviços de geologia (conta 353035010); serviço de operação portuária (conta 353035017); serviços de manutenção em equipamentos ferroviários (conta 353036003) e em equipamentos de telecomunicação (conta 353036007); serviços de dragagens (conta 353036015); serviços de manutenção de embarcações (conta 353036016).

3.4 Estão especificados nas fls 519 a 566 os serviços glosados e as respectivas notas fiscais (Planilha Créditos de Serviços glosados 2º Trim 2008).

4. Créditos relativos a bens do ativo Imobilizado

4.1 Permite-se a apuração de créditos referentes a 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, conforme o art. 3º, VI da Lei n.º 10.833, de 2003.

4.2 No presente caso, a determinação dos créditos decorrentes dos bens do ativo imobilizado ocorreu com base no valor de aquisição ou fabricação, conhecido por depreciação acelerada dos bens. A contribuinte utilizou até maio de 2008 o prazo de 48 meses para desconto de seus créditos e, a partir de junho de 2008, o prazo de 12 meses.

4.3 Compulsando a memória de cálculo fornecida pela interessada, verificou-se que a empresa computou equipamentos e máquinas que não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação, dentre os quais: vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários de aço e de madeira de lei; sistema de travamento Frame Brace; Notebooks; mobiliário; livros e etc.

4.4 As máquinas e os equipamentos ferroviários compuseram a grande parcela dos créditos glosados. O traslado do minério produzido pela VALE S/A e efetuado pelas suas ferrovias não se confundem com a produção do referido produto. Trata-se de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. O referido entendimento para os equipamentos ferroviários aplica-se às outras aquisições relacionadas - equipamentos de informática, mobiliário e etc -, motivo pelo qual os

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

correspondentes valores também devem ser desconsiderados no computo dos créditos da Cofins não-cumulativa.

4.5 Estão especificados nas fls 568 a 693, os créditos de bens imobilizados glosados (Planilha Créditos de Bens Imobilizados glosados 2º Trim 2008).

5. Retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições - Dacon

5.1 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) foi 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.

6. Conclusão

6.1 Considerando as divergências apontadas nos itens anteriores, foi deferido parcialmente o pedido de ressarcimento, PER n.º 18052.55513.291111.1.1.09-3700, referente à Cofins-Exportação apurada no 2º trimestre de 2008, tendo em vista o direito creditório reconhecido no valor de R\$ 77.006.729,33.

A recorrente foi cientificada em 27/03/2013 (fl. 765) e apresentou manifestação de inconformidade (fls.768/799) em 25/04/2013, alegando em síntese:

1. Nulidade da autuação por falta de exaurimento do poder dever de lançar, já que a fiscalização alegou 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. A fiscalização não teria realizado a efetiva verificação da existência dos fatos impeditivos do direito da interessada.

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

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

4. 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.

5. Ao ter considerado indevidos os créditos apropriados com base em análise subjetiva e superficial, a fiscalização teria impedido o contribuinte de contrapor adequadamente os argumentos fiscais, violando o direito à ampla defesa.

6. É a Constituição que dita ao legislador a disciplina jurídica dos créditos de contribuições sociais, não sendo dado à lei interferir no conteúdo da regra para limitá-la ou restringi-la.

7. A aplicação e interpretação do regime não-cumulativo deve ser feita em função da receita. Portanto, seria irrelevante a incorporação de insumos aos produtos finais, o tipo e

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

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 faria necessária à obtenção de receita, critério este de cunho econômico.

8. Quanto à despesa de frete do minério das minas para os portos, foi glosada sob o fundamento de que não há prova de que, no momento do transporte ferroviário, o produto já estava vendido.

9. Informou 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 as exportações que as sucedem.

10. 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.

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

12. A glosa teria se dado pela mera leitura do CFOP, sendo que se trata de partes e peças de pás carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra.

13. Em relação aos serviços glosados, estes consistiriam em etapa indissociável do transporte da mercadoria, cuja ausência inviabilizaria própria venda do produto final. A norma deveria 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.

14. Não teria sido considerado o fato de a contribuinte prestar serviços de movimentação de carga de terceiros.

15. Citou os serviços de geologia, estudos e pesquisas e outros, que são necessários à atividade exercida.

16. Em relação aos bens do ativo imobilizado, reiterou as alegações anteriores. Ressaltou 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.

17. Requereu o deferimento de prova pericial técnica e contábil, apresentou quesitos e indicou assistente técnico.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), no Acórdão n.º 12-59.557-17ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 906/921), considerou a manifestação de inconformidade improcedente, com a seguinte ementa:

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

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.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.CRÉDITOS.

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.

No recurso voluntário (fls 929/967), 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 n.º 1 (fls. 981/987), que se trata de cópias de notas fiscais de aquisição de lubrificante e óleo diesel/biodiesel pela Companhia Vale do Rio Doce;
3. Doc n.º 2 (fls. 989/1078), tradução juramentada de um contrato compra e venda de minérios entre a Vale S.A. e a Vale Internacional S.A, a fim de comprovar que a efetiva aquisição da mercadoria ocorre antes dos serviços de transporte até o porto de destino;
4. Doc n.º 3 (fls. 1080/1094), um laudo produzido pela recorrente; e
5. Doc n.º 4 (fls. 1095/1099), Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º 9303-01.35-3ª Turma.

Esta Turma, por meio da Resolução n.º 3301000.311– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 1302/1311), 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,

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

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.

Conforme determinação da autoridade preparadora (fls. 1315/1318), a Recorrente juntou minuciosa descrição dos processos produtivos (fls. 1334/151q9)

Às fls. 1528/1543, 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\$ 231.986.579,60 (R\$ 67.500.749 + R\$ 164.485.830,60) nas planilhas relativas aos insumos e R\$ 125.728.374,54 na planilha relativa ao imobilizado

A Recorrente se manifestou sobre a Informação Fiscal às fls. 1544, retirando suas razões e afirmando que apresentou dados e documentos suficientes para respadá-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.

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

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 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 á obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim á 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,

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720421/2012-19

PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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 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 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

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720421/2012-19

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'.

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 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." (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 auferem 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.

(...)

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 aceção 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 vênua 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.

.....

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720421/2012-19

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 ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei N.º 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 n.º 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á 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

Fl. 15 da Resolução n.º 3301-001.286 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720421/2012-19