



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.901356/2012-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-010.533 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** PARÁ PIGMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico e jurídico de insumo, para fins de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos, é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. Somente os dispêndios essenciais e relevantes às atividades econômicas da empresa podem gerar crédito.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

MOVIMENTAÇÃO, ARMAZENAGEM, TRANSPORTE E EMBARQUE.

A legislação prevê de forma expressa a possibilidade de aproveitamento de créditos com base nos dispêndios realizados com armazenagem e transporte, conforme texto do inciso IX, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02. Movimentação, armazenagem, transporte e embarque são atividades relevantes e essenciais à produção de pigmentos, razões pelas quais podem ser consideradas como insumos, nos termos do inciso II, do art. 3.º, dos mesmos diplomas legais.

DESPESAS. DIVERSAS. ARQUEAÇÃO DE NAVIOS E SERVIÇOS DE LEITURA DE CALADO.

As despesas com arqueação de navio (Bereau), com leitura de calado de navio, não constituem insumos nem geram créditos da contribuição, passíveis de ressarcimento/compensação.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, nos seguintes termos, observados os requisitos da lei: (I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário (i) para reverter as glosas de créditos relativos a dispêndios com embalagens (small ou big bags), vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento neste item e (ii) para reverter as glosas de créditos relativos a dispêndios com movimentação, armazenagem, transporte e embarque, devidamente comprovados por meio de juntada aos autos das notas fiscais correspondentes e pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento neste item; e (II) manter as glosas de créditos relativos à arqueação de navios e aos serviços de leitura de calado, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Tatiana Josefovicz Belisário e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento neste item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(Hélcio Lafeta Reis - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 287 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SP de fls. 259 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls. 78, restando o crédito de Pis e Cofins não cumulativo glosado em parte, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 71.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

"Trata-se de manifestação inconformidade interposta contra despacho decisório que deferiu, em parte, o Pedido de Ressarcimento (PER) do saldo credor de créditos da Cofins não cumulativa, às fls. 06/09, vinculados a exportações, apurado para o 3º trimestre de 2009, e homologou, na íntegra, as Declarações de Compensação (Dcomp) às fls. 10/14;

15/18; 19/22; 23/26; 27/30; em parte, a Dcomp às fls. 31/34, e não homologou as Dcomps às fls. 35/38; 39/42; 43/46; 47/50; 51/54; 55/58; 59/62; e, 63/65, transmitidas entre as datas de 16/12/2009 e 15/6/2012.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Belém, PA, homologou, em parte, as Dcomps sob o fundamento de que "Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo", nos termos do despacho decisório à fl. 71 de cuja ciência o interessado foi intimado em 20/9/2012.

Inconformado com daquele despacho, o interessado apresentou manifestação de inconformidade (fls. 78/98), insistindo na homologação integral das Dcomps, alegando, em síntese: I) em preliminar, a nulidade do despacho decisório sob o argumento de falta da indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, conforme previsto no inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que implicou cerceamento do seu direito de defesa; e, II) no mérito, o reconhecimento do seu direito aos créditos da Cofins sobre os custos com serviços de arqueação, armazenagem e manuseio de carga, movimentação de carga em porto, leitura de calado de navios, aluguel de guindastes e de outros equipamentos, e cessão de direito de uso de instalações portuárias, por constituírem insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, tendo em vista que são necessários para a produção e embarque do caulim exportado.

É o relatório."

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

É válido o despacho decisório proferido por autoridade administrativa competente de conformidade com as normas legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CUSTOS/DESPESAS. INSUMOS. CRÉDITOS.

Os custos/despesas incorridos com armazenagem e manuseio de produto exportado, cessão de direito de uso de instalações portuárias, aluguel de guindaste e outros equipamentos constituem insumos e geram créditos da contribuição, passíveis de ressarcimento/compensação.

DESPESAS. DIVERSAS.

As despesas com arqueação de navio (Bereau), com leitura de calado de navio (Navport), as administrativas (Fortesolo) e as despesas cujas notas fiscais respectivas não foram apresentadas não constituem insumos nem geram créditos da contribuição, passíveis de ressarcimento/compensação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 15/02/2012 a 20/06/2012

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO.

Reconhecida a certeza e liquidez de parte do crédito financeiro reclamado pelo contribuinte, homologa-se a Dcomp até o limite do valor reconhecido.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte."

Em Recurso Voluntário o contribuinte solicitou a reforma da decisão de primeira instância, a nulidade do despacho decisório, o direito ao crédito de Pis e Cofins e pede a compensação integral.

O julgamento foi convertido em diligência, conforme pode ser verificado na Resolução de fls. 322, reproduzida parcialmente a seguir:

“Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, votase no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

o contribuinte apresente laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência e papel dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, como os gastos com arqueação de navios, serviços de leitura de calado e envase do caulim em small bags; independentemente da especificidade do item acima, em adição, contribuinte e autoridade de origem devem identificar exatamente quais foram as glosas, relacionar as glosas com as NFs e identificar quais destas glosas restaram após o julgamento de primeira instância, considerando que este Conselho fará sua própria avaliação destas e apontar quais são despesas administrativas ou não, com o objetivo de que este Conselho possa avaliar a real essencialidade, pertinência e relação dos produtos e serviços com o processo produtivo e atividades da empresa.

a receita deve ser cientificada do laudo apresentado pelo contribuinte, analisar as NFs fiscais e documentos juntados em Recurso Voluntário, com o objetivo de atestar se são suficientes para comprovar os gastos e apresentar relatório fiscal.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.”

Na sequência do trâmite processual, verifica-se que o contribuinte juntou sua manifestação inicial em fls. 335, juntou Laudos em fls. 379 e 409, a fiscalização apresentou seu relatório fiscal de diligência em fls. 771 e o contribuinte juntou a sua manifestação final em fls. 789.

Após, os autos retornaram para julgamento e foram pautados nos moldes do regimento interno deste Conselho.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, as provas, os fatos, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria de competência desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

#### **- Preliminar de Nulidade;**

O contribuinte alegou que há nulidade no despacho decisório, por ausência de fundamentação legal.

Contudo, como bem explicado na decisão *a quo*, o despacho decisório foi fundamentado, o devido processo legal foi respeitado e nenhuma das nulidades previstas no Art. 59 do Decreto 70.235/72 restou configurada.

Quanto ao pedido de reforma da decisão de primeira instância, tal alegação será analisada no mérito.

Deve ser negado provimento à preliminar.

#### **- Do Mérito;**

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n. 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

**“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”**

**“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.”**

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

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

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

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…)**Essencialidade** -considera-se 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;**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.(...).” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

O Acórdão de primeira instância administrativa fiscal reverteu parte das glosas e elencou tais provimentos parciais em seu dispositivo, conforme transcrito parcialmente a seguir:

“Em face do exposto, julgo procedente, em parte, a manifestação de inconformidade para reconhecer o direito do interessado ao ressarcimento/compensação dos créditos da Cofins não cumulativa sobre os custos/despesas incorridos com: a) armazenagem e manuseio de produto exportado, pagos à Dryport (fl. 244); b) cessão de direito de uso de instalações portuárias para embarque do produto exportado, pagos a Imerys (fls. 246/247); e, c) aluguel de guindaste e de outros equipamentos (somente destes itens), pagos a Navport (fl. 248), mantendo-se as glosas sobre as demais despesas, cabendo à autoridade administrativa apurar o total dos créditos e homologar as Dcomps até o limite do valor apurado.”

Em que pese o provimento parcial, é possível notar que a maioria das matérias restaram em litígio, porque o provimento recaiu somente sobre parte das notas fiscais apresentadas.

A única matéria que não poderá ser objeto do presente julgamento é a que trata da cessão de direito de uso de instalações portuárias, pois a reversão recaiu sobre as totalidade das notas fiscais que compõem tal matéria.

Em fls. 774, no relatório fiscal de diligência, a autoridade de origem apresentou novo quadro informativo, onde consta quais matérias restaram em litígio:

Planilha 2. Glosas mantidas DRJ

Fornecedor	NF	Data	Valor	Justificativa da glosa	Fl.	Descrição na NF	Fl. NF
BURAEU	27543	20/07/09	5.312,19	Serviços de arqueação, não estando incluídos no processo produtivo	243	Serviços de arqueação	185
	27988	27/08/09	12.395,11			Ilegível	184
FORTESOLO	6884**	15/07/09	20.350,00	Movimentação de carga, que são despesas administrativas não incluídas no processo produtivo	245	Locação de espaço	183
	6954	19/08/09	29.026,35			Emvasamento de small bags; Entrada/saída de produto; Desemvasa de big bags	182
	7051	04/09/09	25.089,36			Emvasamento de small bags; Entrada/saída de produto;	188
NAVPORT	3690	15/07/09	46.156,50	Serviços de leitura de calado de navios, que não está incluso no processo produtivo; Serviços de locação de guindaste, não atrelados ao processo produtivo; Serviços de locação de equipamentos não identificados; Dispêndios de mão de obra por serviços prestados glosados pelas mesmas razões antes elencadas.	248	Ref a adiantamento de 50% na operação do MV "TIWAI MARU", conf contrato 821, trabalhadores do OGMO	270
	3688	20/07/09	80.797,50			Ref a serviços de lanchas para apoio logístico, leitura de calado de navios e apoio ao ISPS CODE, em Barcelona	271
	3689	28/07/09	132.432,29			Ref a serviço de transporte de big bags para o MV "FRAUKE"; Ref a transporte de caulim em big bags; OBS: desconto ref ao adiantamento de trabalhadores OGMO	272
	3692	28/07/09	32.400,00			Ref a mão de obra dos serviços descritos no contrato n° 793/09	273
	3693	28/07/09	365.600,00			Ref a serviços descritos no contrato n° 793/09	274
	28461	28/09/09	5.312,19			Nota fiscal não apresentada	251
279772	04/09/09	5.013,56					
2041	28/07/09	2.859,24					
30336	18/09/09	45,33					
29495	29/07/09	36,45					
29030	03/07/09	35,33					
29277	17/07/09	31,57					
13676	12/08/09	53,09					
29567	10/08/09	37,59					
26456	11/09/09	11,30					
24486	29/07/09	10,00					
7073	21/09/09	1.074,98					

\*\* O valor da NF 6884 é de R\$ 50.000, mas só foi glosado o valor de R\$ 20.350,00

No mérito, portanto, restaram em litígio a possibilidade de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios com movimentação, armazenagem, transporte, embarque, arqueação de navios e serviços de leitura de calado e embalagens.

**- Embalagens (envase do caulim em *small* ou *big bags*);**

A fiscalização glosou créditos aproveitados sobre dispêndios com embalagens, mais precisamente com o envase do caulim em *small* ou *big bags*. Em fls. 379 e seguintes, o contribuinte anexou (doc. nº 02) uma apresentação de slides contendo imagens de sua estrutura operacional para a produção dos pigmentos a base de caulim e também anexou um laudo técnico (doc. nº 03), elaborado pelas áreas de engenharia e contabilidade internas, que discriminou as etapas de seu processo produtivo.

Ambos os documentos trataram da matéria e demonstraram por explicações e imagens a essencialidade e relevância das embalagens em sua atividade econômica, conforme trechos e imagens selecionados e transcritos a seguir:

### Secador #01 e armazém de big bags.



(...)

## Armazenagem: Baias

- Parte do material ensacado na forma big bags.



IMERYS

(...)

Foto com contêiner sendo carregado para pesagem e movimentação para o porto da CDP.



(...)

- f) **Serviço de envase em small bag's e desenvasamento de big bag's, entrada e saída de produtos a granel. (Fornecedor – Fortesolo):** Serviços utilizados no processo de armazenagem e expedição do caulim e derivam da necessidade de movimentação do caulim para adequar as condições de transporte até os clientes.

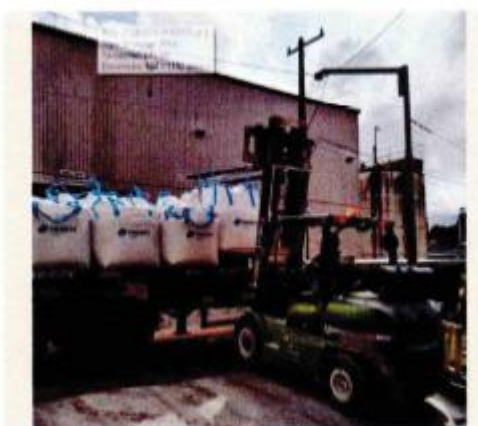
**Serviço realizado e Paranagua-PR**

**Caulim no estoque, aguardando para embarque**



(...)

**Foto com a movimentação do caulim**



*[Handwritten signature]*

*klo*

(...)

Foto da carreta carregada de caulim, saindo da planta para o porto da CDP



Sem as embalagens o caulim jamais poderia ser transportado entre as unidades da empresa ou até mesmo após a produção, situação que concretiza a essencialidade e relevância dos dispêndios com embalagens, seja durante ou após a produção.

Por também tratar do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com embalagens de acondicionamento e transporte de produtos finais, adoto como fundamento o voto vencedor do ilustre Ex-Presidente desta Turma de julgamento, Charles Mayer, proferido no Acórdão CSRF n.º 9303005.667, transcrito parcialmente a seguir:

"A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9303004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.**

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

**PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.**

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima)

; a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;  
a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço; b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS. REGIME NÃOCUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/ COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

(CSRF/3ª Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porque em conformidade com o critério dos "gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção de bens e serviços", porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regramatriz do IPI):

Art. 3º Considerase estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considerase industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, alteramos o nosso entendimento para permitir o creditamento do PIS/Cofins apenas nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para os casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores."

Pela leitura do precedente é possível concluir que é possível o aproveitamento do crédito sobre os dispêndios com as embalagens de transporte, quando estas possuem a função de preservar as características do produto, sem as quais, o produto perderia valor ou até mesmo deixaria de ser comercializado. Com fundamento no Art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e Lei

10.833/03, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

Diante do exposto e fundamentado, vota-se para que seja dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

**- Movimentação, armazenagem, transporte, embarque, arqueação de navios e serviços de calado de calado;**

A fiscalização glosou as movimentações, armazenagens, transporte, arqueação de navios e serviços de calado por não se enquadrarem no conceito jurídico de insumo.

A glosa sobre armazenagem e manuseio de produto exportado, pagos à Dryport (fl. 244), por ter sido revertida na decisão *a quo* e não ser objeto de Recurso de Ofício, não será objeto do presente julgamento.

Contudo, existem outras Notas Fiscais que compõem o presente grupo de dispêndios com movimentações e armazenagens, razão pela qual a matéria será amplamente analisada, inclusive, considerando as notas fiscais juntadas aos autos com o protocolo do Recurso Voluntário.

Como pode ser constatado na leitura do seguinte trecho, selecionado e transcrito da decisão de primeira instância, parte das glosas foram mantidas diante de possível ausência de notas fiscais:

“Conforme se verifica dos autos, mais especificamente da planilha *"CONSOLIDAÇÃO 2009 PARÁ PIGMENTOS S.A."*, às fls. 255, a autoridade administrativa glosou créditos sobre os custos com aquisições das empresas: Bereau Veritas; Dryport; Fortesolo; Imerys; e, Navport, bem como sobre notas fiscais não apresentadas. Ainda, segundo as planilhas *"2009 - TABELA DE NOTAS FISCAIS EXCLUÍDAS"*, às fls. 243/252, os custos/despesas cujos créditos foram glosados correspondem:

- 1) da Bereau (fl. 243), serviços de arqueação de navios;
- 2) da Dryport (fl. 244), despesas com armazenagem e manuseio de produto exportado;
- 3) da Fortesolo (fl. 245), despesas administrativas, sendo que as notas fiscais referentes à armazenagem desta mesma empresa não foram objeto de glosas;
- 4) da Imerys (fls. 246/247), de custos/despesas de cessão de direito de uso de instalações portuárias para embarque do produto do interessado;
- 5) da Navport (fls. 248/249), serviços de leitura de calado de navios do porto do interessado, aluguel de guindaste e de outros equipamentos; e,
- 6) Notas Fiscais não apresentadas (fls. 250/252).”

Em manifestação de fls. 335, durante o cumprimento da diligência, o contribuinte enumerou as Notas Fiscais, conforme trecho reproduzido a seguir:

“E para o presente caso, se faz necessário ressaltar que a Auditoria-Fiscal não considerou as notas fiscais nos 6954, 27.988, 27.543, 7051, 3690, 3688, 3689, 3692 e 3693 (todas já anexadas aos autos as fls. 182/185, 188, 270/274, respectivamente), as quais se referem aos serviços ligados ao frete nas operações de venda da mercadoria final ao adquirente.

(...)

Portanto, uma vez demonstrado o caráter intrínseco dos serviços glosados para a execução das operações de frete na venda do produto final (caulim), não restam dúvidas sobre a finalidade e essencialidade de cada um desses serviços para o desenvolvimento das atividades da Recorrente, devendo as notas fiscais nos 6954, 27.988, 27.543, 7051, 3690, 3688, 3689, 3692 e 3693 serem consideradas para apuração dos créditos de COFINS pleiteados.”

Na sequência, em fls. 576, o contribuinte correlacionou em um quadro comparativo quais Notas Fiscais que foram juntadas aos autos e quais foram consideradas ou não, conforme exposto a seguir:

Discriminação dos valores das notas fiscais				
Notas Fiscais apresentadas pela Recorrente e glosadas	Valores das NFs	Notas Fiscais consideradas pela decisão de 1ª instância	Notas Fiscais não consideradas pela decisão de 1ª instância	Justificativas para o creditamento
6954 (fl. 182 dos autos)	R\$29.026,35	-	Não considerada (fl. 245)	Nota Fiscal referente aos serviços utilizados para frete do produto acabado, conforme autorização prevista no art. 3º, inciso IX c/c § 3º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003.
6884 (fl. 183 dos autos)	R\$50.000,00	-	Não considerada (fl. 245)	Nota Fiscal referente a locação de espaço utilizado nas atividades da empresa, conforme autorização prevista no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003.
27.988 (fl. 184 dos autos)	R\$12.395,11	-	Não considerada (fl. 243)	
27.543 (fl. 185 dos autos)	R\$5.312,19	-	Não considerada (fl. 243)	Nota Fiscal referente aos serviços utilizados para frete
12.209 (fl. 186 dos autos)	R\$9.418,50	Considerada (fl. 277)	-	-
12.343 (fl. 187 dos autos)	R\$4.379,84	Considerada (fl. 277)	-	-
7051 (fl. 188 dos autos)	R\$25.089,36	-	Não considerada (fl. 243)	Nota Fiscal referente aos serviços utilizados para frete do produto acabado, conforme autorização prevista no art. 3º, inciso IX c/c § 3º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003.
34.139 (fl. 189 dos autos)	R\$198.631,34	Considerada (fl. 277)	-	-
34.140 (fl. 190 dos autos)	R\$150.728,86	Considerada (fl. 277)	-	-

34.162 (fl. 191 dos autos)	R\$6.034,99	Considerada (fl. 277)	-	-
3690 (fl. 270 dos autos)	R\$46.156,50	-	Não consideradas (fl. 248)	Nota Fiscal referente aos serviços utilizados para frete do produto acabado, conforme autorização prevista no art. 3º, inciso IX c/c § 3º,
3688 (fl. 271 dos autos)	R\$80.797,50			
3689 (fl. 272 dos autos)	R\$132.432,29			
3692 (fl. 273 dos autos)	R\$32.400,00			
3693 (fl. 274 dos autos)	R\$365.600,00			
3694 (fl. 275 dos autos)	R\$1.042.000,00	Considerada (fl. 277)	-	-
			R\$779.209,30	

Em fls. 774, no relatório fiscal de diligência, a autoridade de origem apresentou novo quadro informativo, onde consta quais matérias restaram em litígio, as respectivas notas fiscais e quais Notas Fiscais ainda não teriam sido juntadas aos autos:

**Planilha 2. Glosas mantidas DRJ**

Fornecedor	NF	Data	Valor	Justificativa da glosa	Fl.	Descrição na NF	Fl. NF
BURAEU	27543	20/07/09	5.312,19	Serviços de arqueação, não estando incluídos no processo produtivo	243	Serviços de arqueação	183
	27988	27/08/09	12.395,11			Digital	184
FORTESOLO	6884**	15/07/09	20.350,00	Movimentação de carga, que são despesas administrativas não incluídas no processo produtivo	245	Locação de espaço	183
	6954	19/08/09	29.026,35			Emvasamento de small bags; Entrada/saída de produto; Desemvaso de big bags	182
	7051	04/09/09	25.089,36			Emvasamento de small bags; Entrada/saída de produto;	188
NAVPORT	3690	15/07/09	46.156,50	Serviços de leitura de calado de navios, que não está incluído no processo produtivo; Serviços de locação de guindaste, não atrelados ao processo produtivo; Serviços de locação de equipamentos não identificados; Dispêndios de mão de obra por serviços prestados glosados pelas mesmas razões antes elencadas.	248	Ref a adiantamento de 50% na operação do MV "TIWAI MARU", conf contrato 821, trabalhadores do OGMO	270
	3688	20/07/09	80.797,50			Ref a serviços de lanchas para apoio logístico, leitura de calado de navios e apoio ao ISPS CODE, em Barcelona	271
	3689	28/07/09	132.432,29			Ref a serviço de transporte de big bags para o MV "FRAUKE"; Ref a transporte de caulim em big bags; OBS: desconto ref ao adiantamento de trabalhadores OGMO	272
	3692	28/07/09	32.400,00			Ref a mão de obra dos serviços descritos no contrato n° 793/09	273
	3693	28/07/09	365.600,00			Ref a serviços descritos no contrato n° 793/09	274
	28461	28/09/09	5.312,19	Nota fiscal não apresentada	251		
	279772	04/09/09	5.013,56				
	2041	28/07/09	2.859,24				
	30336	18/09/09	45,33				
	29495	29/07/09	36,45				
	29030	03/07/09	35,33				
	29277	17/07/09	31,57				
	13676	12/08/09	53,09				
	29567	10/08/09	37,59				
	26456	11/09/09	11,30				
	24486	29/07/09	10,00				
7073	21/09/09	1.074,98					

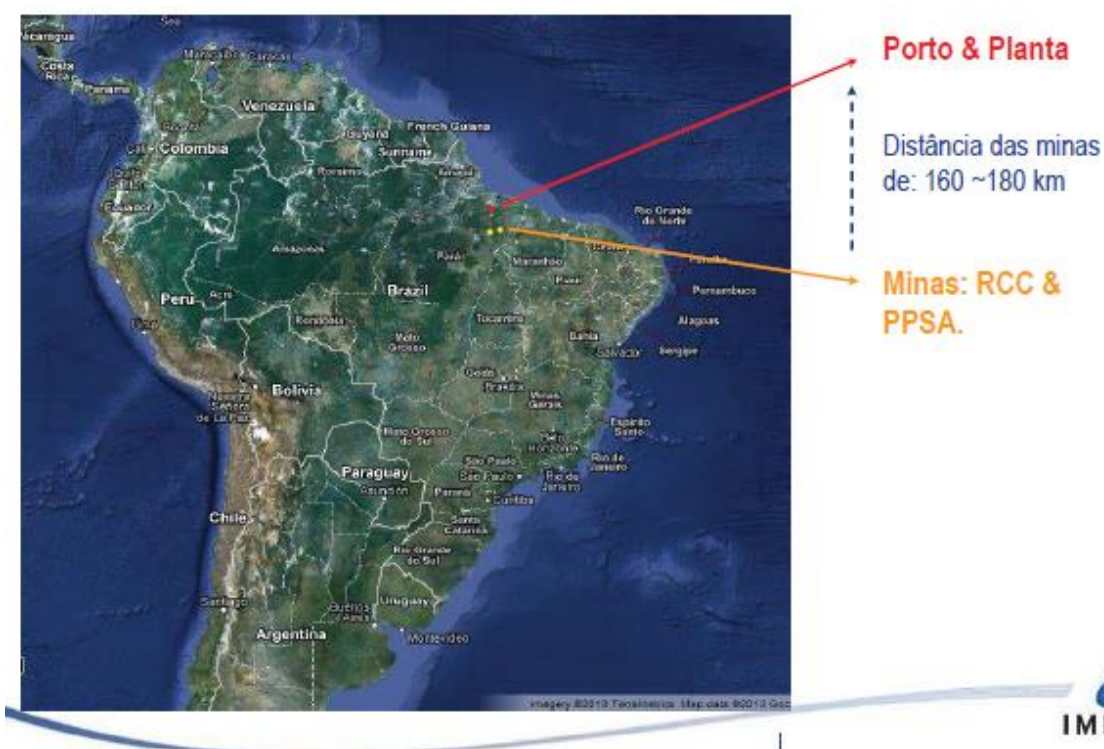
\*\* O valor da NF 6884 é de R\$ 50.000, mas só foi glosado o valor de R\$ 20.350,00

Vejam que as Notas Fiscais apontadas como “não apresentadas” pela autoridade de origem sequer foram apontadas pelo contribuinte, em seu quadro informativo de fls. 576, como Notas Fiscais juntadas aos autos.

Conforme determinação Art. 36 da Lei n.º 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Considerando, portanto, as notas fiscais juntadas aos autos, ambos os documentos/laudos de fls. 379 e seguintes, apresentados pelo contribuinte, trataram da matéria e demonstraram por explicações e imagens a essencialidade e relevância dos mencionados dispêndios, como pode ser verificado nas imagens e trechos selecionados e transcritos a seguir:

## Localização



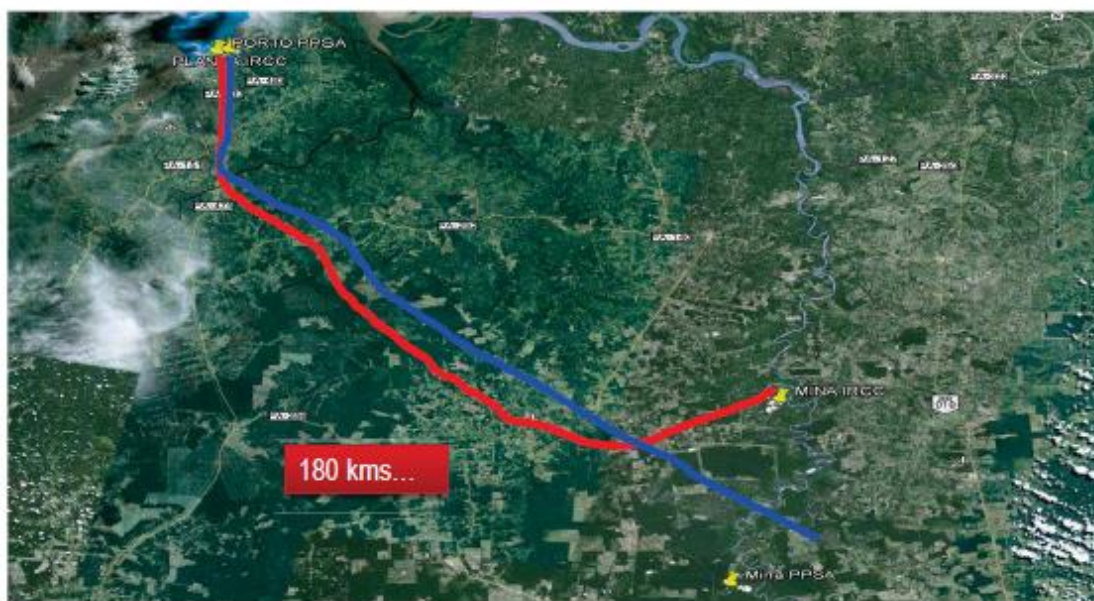
(...)

## Terminal Murucupi.



(...)

## Mineroduto



(...)

## Porto VDC (Terminal Santos Brasil).



(...)

### 3. SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

#### 3.1. SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO – TRANSPORTE E EMBARQUE DO PRODUTO ACABADO

Abaixo são demonstrados a finalidade dos principais serviços de transporte e embarque do produto acabado, a saber:

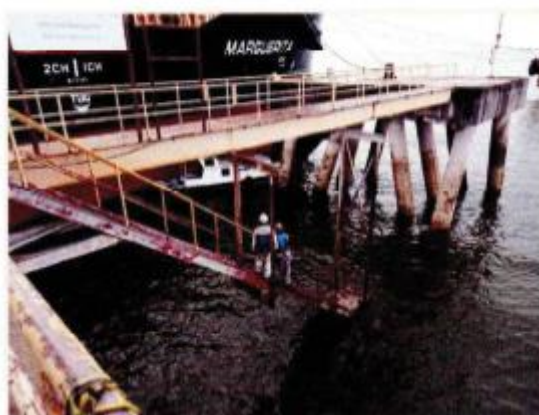
- a) **Serviço de fornecimento de equipamentos na operação de embarque de Caulim (Fornecedor – Transnav):** Serviços prestados no fornecimento de equipamentos e materiais na operação de embarque de Caulim em BIG BAGS em navios. Englobando toda parte de carregamento e transporte de

caulim em big bag do Porto da PSSA em Barcarena para o porto da GDP, também em Barcarena.

- b) **Serviços de Arqueação de navios (Fornecedor – Bureau Veritas):** Serviços de arqueação de navios para exportação de Caulim, com a finalidade de obter o volume interno total de um navio. É a medida do volume interno de uma embarcação. A arqueação de cada navio compreende a arqueação bruta e arqueação líquida. Atualmente, as medidas de arqueação internacionalmente em vigor consistem em valores adimensionais obtidos por fórmulas de cálculo onde entram os volumes expressos em metros cúbicos, o número de passageiros, combustível e água de lastros.

Este serviço é indispensável para quantificar a carga total que foi carregada, e só após a sua conclusão podemos faturar e desembaraçar a carga junto as autoridades aduaneiras.

Abaixo colocamos uma foto onde identifica de que forma este serviço é prestado, tendo uma lanca que percorre ao redor do navio fazendo a medição para cálculo dos volumes carregados.



- c) **Serviço de armazenagem, movimentação de carga em contêineres e pesagem (Fornecedor – Dry Port):** Serviço de armazenagem de caulim em big bags, movimentação e pesagem utilizados na exportação de caulim no porto de embarque da CDP;

Foto com contêiner sendo carregado para pesagem e movimentação para o porto da CDP.



(...)

- e) **Serviço de desmobilização, desmontagem de fixações, leitura de calado de navio, arqueação, carregamento e transporte de big bag's e locação de guindaste (Fornecedor – Navport):** Serviços prestados de

apoio logístico no embarque de caulim realizando serviços de arqueação, leitura de calado do navio dentre outros serviços logísticos inerentes ao embarque de caulim em big bag's. A leitura de calado é a designação dada à profundidade a que se encontra o ponto mais baixo da quilha de uma embarcação, em relação à linha d'água (superfície da água). O calado se mede verticalmente a partir de um ponto na superfície externa da quilha e a superfície da água. Deve-se ressaltar, portanto, que o calado terá numa mesma embarcação variações conforme a carga do navio (carga maior, calado maior, em razão do afundamento da embarcação) ou a densidade da água.

Este serviço de leitura de calado é o mesmo prestado por outra empresa na letra B.

(...)

- f) **Serviço de envase em small bag's e desenvasamento de big bag's, entrada e saída de produtos a granel. (Fornecedor – Fortesolo):**  
Serviços utilizados no processo de armazenagem e expedição do caulim e derivam da necessidade de movimentação do caulim para adequar as condições de transporte até os clientes.

Nota-se, portanto, que além da essencialidade e relevância dos transportes e movimentações realizadas estar comprovada, o contribuinte explicou em seu Recurso Voluntário que os serviços de arqueação e leitura do calado são atividades intrínsecas ao próprio transporte e às movimentações, porque possibilita o controle do peso, volume e da quantidade e, conseqüentemente, permite avaliar a possibilidade e viabilidade do embarque e da navegação.

Vejam que a matéria do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios realizados na produção de pigmentos e caulim não é novidade neste conselho, conforme ementas dos acórdãos 3402003.709e 3302002.306, reproduzidas parcialmente a seguir:

“PIS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TERRAPLANAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerar créditos das contribuições dos bens e serviços aplicados na atividade de processo de lavra, beneficiamento e embarque do caulim, passíveis de serem enquadrados como custos de produção. Dentre eles encontra-se o serviço de terraplanagem. Diferentemente, a aquisição de tubos e conexões que o Contribuinte não logra demonstrar não terem sido contabilizados no ativo imobilizado, não podem gerar crédito pretendido.

(...)

CRÉDITO. SERVIÇOS USADOS NA LAVRA MINÉRIO OU NA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE DE MINÉRIO.

As despesas com serviços utilizados na lavra de minério e na manutenção de minero duto, cujo minério extraído e transportado é utilizado pela empresa para a produção do bem vendido, geram direito a crédito de Cofins não cumulativa.”

Além dos precedentes favoráveis citado acima, a legislação prevê expressamente a possibilidade de aproveitamento de crédito nos seguintes casos:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

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

intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Seja com base no inciso IX ou com base no inciso II, por serem essenciais e relevantes ao cumprimento e realização da atividade econômica e social da empresa, os dispêndios com movimentação, armazenagem, transporte, embarque, arqueação de navios e serviços de leitura de calado devem gerar créditos.

Devem ser mantidas as glosas realizadas sobre os dispêndios não comprovados por ausência de Notas Fiscais e devem ser revertidas as glosas realizadas sobre os dispêndios de movimentação, armazenagem, transporte, embarque, arqueação de navios e serviços de leitura de calado que foram devidamente comprovados por meio das Notas Fiscais e Laudos apresentados.

- Locação de Espaço (FORTESOLO), Serviços de locação de guindaste não atrelados ao processo produtivo, Serviços de locação de equipamentos não identificados e Dispêndios de mão de obra não identificados pagos à NAVPORT;

Mesmo após o julgamento de primeira instância administrativa fiscal e após a realização da diligência os dispêndios de locação de espaço com a Fortesolo e os dispêndios com serviços de locação de guindaste não atrelados ao processo produtivo, serviços de locação de equipamentos não identificados e dispêndios de mão de obra pagos à NAVPORT, continuaram sem identificação ou descrição que seja suficiente para comprovar as suas essencialidades e relevâncias à atividade econômica da empresa.

Vejam que a autoridade de origem apontou as matérias que restaram em litígio em seu relatório fiscal de diligência de fls. 774 e, mesmo após todo o trâmite processual relatado, os dispêndios mencionados acima continuaram sem a devida identificação.

Em que pese fazer sentido que determinada locação de espaço ou a contratação de serviços de guindaste, locação de equipamentos e dispêndios com mão-de-obra sejam dispêndios que, em tese, possam gerar crédito, os créditos devem ser líquidos e certos e sua comprovação é ônus do contribuinte.

Inclusive, sobre a locação de espaço relacionada à Nota Fiscal n.º 6884, o contribuinte não comprova, somente alega que é um espaço utilizado para armazenagem de produtos vendidos.

E, de forma específica, em seu relatório fiscal de diligência de fls. 771, a autoridade de origem afirma que o contribuinte se equivoca ao defender a totalidade da Nota Fiscal n.º 6884, conforme trecho reproduzido a seguir:

---

**\*\* O valor da NF 6884 é de R\$ 50.000, mas só foi glosado o valor de R\$ 20.350,00**

Sobre este apontamento o contribuinte não apresentou nenhuma explicação e sequer contestou.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Deve ser negado provimento.

**- Conclusão.**

Diante de todo o exposto e fundamentado, a preliminar deve ser rejeitada e deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para :

- a) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com embalagens (*small ou big bags*);
- b) movimentação, armazenagem, transporte, embarque, arqueação de navios e serviços de leitura de calado, com seus dispêndios devidamente comprovados por meio da juntada de Notas Fiscais e pagos à Pessoa Jurídica nacional;

É o voto.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

**Voto Vencedor**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator designado.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário o entendimento do colegiado, por maioria de votos, pela negativa de provimento, assim divergindo do Relator em relação as seguintes rubricas: arqueação de navios e aos serviços de leitura de calado.

Passo a reproduzir a decisão deste colegiado que constou na Ata de Julgamento:

**Decisão:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, nos seguintes termos, observados os requisitos da lei: (I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário (i) para reverter as glosas de créditos relativos a dispêndios com embalagens (small ou big

bags), vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento neste item e (ii) para reverter as glosas de créditos relativos a dispêndios com movimentação, armazenagem, transporte e embarque, devidamente comprovados por meio de juntada aos autos das notas fiscais correspondentes e pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento neste item; e (II) manter as glosas de créditos relativos à **arqueação de navios e aos serviços de leitura de calado**, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Tatiana Josefovicz Belisário e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento neste item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

Com todas as vênias ao ilustre Conselheiro-Relator Original deste processo, que brilhantemente trata na introdução do seu voto o contemporâneo conceito de insumo, inclusive fazendo citação a sua obra, escrita em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, onde tratou das correntes hermenêuticas relacionadas à prestigiada decisão do STJ. O entendimento que prevaleceu nesta turma de julgamento, é que, diferentemente da aquisição com os dispêndios de “movimentação; armazenagem; transporte; e embarque”, a “arqueação de navios” e “serviços de leitura de calado”, não são insumos para os mesmos efeitos que assim entendeu o relator, quer seja com base no inciso II, por não serem essenciais e relevantes ao cumprimento e realização da atividade econômica e social da empresa, à luz do melhor entendimento extraído do REsp 1.221.170/STJ, quiçá com base no inciso IX, do art. 3º das leis de regência, ou seja, no entender da maioria, não preenchem os requisitos legais para serem caracterizados nestes dispositivos legais.

De pronto cabe esclarecer que, instado a detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência e o papel dos dispêndios gerais que serviram de base para a tomada de crédito, com os gastos com “arqueação de navios” e aos “serviços de leitura de calado” (Intimação Nº 0010/2021-EQAUD/SRRF02/PA), a recorrente teceu as seguintes considerações:

De igual modo, o item 3.3.1.B descreve os serviços prestados pela Bureau Veritas para **arqueação dos navios**<sup>4</sup> que irão transportar o caulim acabado. O **serviço de arqueação — que consiste em determinar o peso e volume de uma carga a granel por meio o cálculo do volume de água deslocada por uma embarcação —, é essencial na determinação da quantidade de caulim armazenado e embarcado para ser fretado até o adquirente, assegurando o controle de estoque e as medições para fins fiscais.**

Para a realização do **cálculo da arqueação** (ou do volume de água deslocada por uma embarcação), é necessária a leitura do calado (a distância vertical entre a parte inferior da quilha da embarcação e sua linha de flutuação – igualmente descrito no item 3.3.1.E do laudo anexo). A **leitura de calado é a designação dada à profundidade a que se encontra o ponto mais baixo da quilha de uma embarcação, em relação à linha d’água (superfície da água), sendo necessária para possibilitar a navegabilidade sobre áreas pouco profundas, como portos, valendo ressaltar que o calado poderá ter em uma mesma embarcação variações diferentes, conforme a carga do navio (carga maior, calado maior, em razão do afundamento da embarcação) ou a densidade da água.** Ou seja, é imprescindível para o transporte marítimo da mercadoria de forma segura.

Tais atividades estão diretamente relacionadas ao frete na operação de venda, pois são imprescindíveis para que o caulim seja devidamente quantificado, possibilitando o faturamento da carga total carregada nos navios e o posterior desembarço aduaneiro,

sendo relevante mencionar que o ônus dos referidos serviços na operação de frete na venda são arcados integralmente pela Recorrente.

Nesse sentido, a realização da operação de arqueação dos navios e leitura do calado, são de suma importância para a remessa do produto ao adquirente final. Ou seja, sem a realização dos referidos serviços seria inviável a realização do frete na operação de venda do caulim, pela via marítima.

(...)

De fato, tais dispêndios estão todos relacionados com a venda do caulim, e seu crédito é admitido pela legislação, visto que são suportados pela Recorrente. Com efeito, da detida análise das notas fiscais em comento (com exceção à nota fiscal n.º 6884 – por se tratar de despesa relacionada à aluguel), não restam dúvidas que os serviços prestados de fretamento marítimo (que incluem a movimentação de carga no porto e o arqueamento do navio) dizem respeito e são essenciais para a venda do caulim acabado ao adquirente final, gerando o direito ao crédito da COFINS, nos termos do art. 3º, inciso IX c/c § 3º, inciso I, da Lei n.º 10.833, de 20035, visto que seu ônus foi suportado pela Recorrente.

Nesse contexto, afirmou ainda que:

(...)

À vista disso, apesar do empenho da Recorrente em apresentar de maneira pormenorizada cada um dos serviços essenciais à realização de sua atividade, a Auditoria-Fiscal insiste em sustentar que os dispêndios relacionados às atividades de arqueação, movimentação de carga, leitura de calado, locação de equipamentos e dispêndios de mão de obra, supostamente não estariam ligados à venda de seus produtos, razão pela qual as glosas teriam sido mantidas em relação a estes serviços após o julgamento de primeira instância.

Ocorre que, tal entendimento encontra-se evidentemente equivocado. Assim, cumpre à Recorrente, mais uma vez, ressaltar o caráter intrínseco dos serviços glosados para a execução das operações e venda do produto final, o caulim.

De início, destaca-se novamente a imprescindibilidade do serviço de arqueação, que consiste em determinar o peso e volume de uma carga a granel por meio o cálculo do volume de água deslocada por uma embarcação.

Como bem destacado em manifestação apresentada pela Recorrente em 26 de março de 2021, a arqueação mede o volume interno de uma embarcação, possibilitando a quantificação em metros cúbicos do espaço destinado ao produto final. Desse modo, tal atividade mostra-se essencial na determinação da quantidade de produto (caulim) armazenado e embarcado para ser fretado até o adquirente final, o que, aliás, assegura ainda o controle de estoque e as medições para fins fiscais.

Em paralelo, tem-se que, para a realização do cálculo da arqueação, é necessária a leitura do calado, que consiste em determinar a verticalidade entre o ponto mais baixo da quilha de uma embarcação em relação à sua linha flutuação. Isto pois o "calado" irá variar, conforme a carga do navio, fato que já é suficiente para demonstrar que tal avaliação é indispensável para a navegabilidade, sobretudo em áreas pouco profundas, como é o caso dos portos em geral. Ou seja, é, em outras palavras, imprescindível para o transporte marítimo da mercadoria de forma segura.

Resta, pois, devidamente demonstrado que sem a realização dos referidos serviços seria inviável a realização do frete na operação de venda do caulim, pela via marítima.

Diante as considerações tecidas pela recorrente, fato é que a fiscalização entendeu que serviços de arqueação de navios e aos serviços de leitura de calado, não se incluíam no processo produtivo da empresa.

Por maioria de votos, esta Turma entendeu que assiste razão a fiscalização, pois ainda que tenha revertido as glosas de créditos relativos aos dispêndios com movimentação, armazenagem, transporte e embarque, desassociou tais dispêndios com arqueação de navios e serviços de leitura de calado, por entender que o fato de uma empresa ter uma estrutura operacional integrada, não transforma e nem os tornam elegíveis tais dispêndios, a tomada de créditos à luz dos ditames das leis de regência já citada, bem como da melhor leitura do conceito de insumo promulgado no REsp do STJ, pois são dispêndios subsidiários da etapa de embarcação do produto, ou seja, guardam pertinência há propósitos específicos. No caso da “arqueação”, por exemplo, o carregamento ou descarregamento para determinar o peso do volume de água inicialmente deslocado pela embarcação para benefício, não só da parte que contrai o dispêndio, mas de todas as partes interessadas, entre elas podemos citar: Receita Federal, Embarcador, Cliente, Marinha entre outros órgãos reguladores e de fiscalização.

Assim tais dispêndios estão além dos limites do processo produtivo, da atividade operacional da empresa, no qual consignou em seu Estatuto para se organizar.

Concluo, portanto, que tais dispêndios com arqueação de navios e serviços de leitura de calado, não são insumos e nem se configuram como frete na operação de venda do caulim, pela via marítima, tratam-se de meras obrigações de cunho administrativo, pelo direito de embarque e que são desprovidos de autorização em dispositivos legais, bem como jurisprudenciais, para o seu creditamento.

Assim, entendo não assistir razão à recorrente e concluo pela legitimidade das glosas efetuadas.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa