



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.720819/2009-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.752 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente LSM BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 28/06/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas nos termos apurados no

relatório de diligência fiscal e reconhecer o crédito de COFINS não cumulativa no montante de R\$ 328.047,10 (trezentos e vinte e oito mil, quarenta e sete reais e dez centavos).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante na resolução nº 3402002.585, proferida por esta colenda turma colegiada, com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de PER relativo a créditos de PIS/COFINS (Mercado Externo – exportação). Posteriormente, foram transmitidos DCOMPs vinculadas ao referido PER, cujos débitos se encontram controlados no processo apensado.

A DRF Juiz de Fora emitiu despacho decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, homologando parcialmente as compensações constantes das DCOMPs vinculadas, autorizando o ressarcimento de eventual saldo credor, após efetuar as compensações vinculadas ao referido crédito. A fiscalização da DRF Juiz de Fora glosou parte dos créditos pleiteados, aplicando o conceito restritivo de insumo conforme determinava as INs SRF 247/2002 e 404/2004.

Inconformada com as glosas efetuadas pela fiscalização, a empresa apresentou sua manifestação de inconformidade, com cópias das notas fiscais que, segundo seu entendimento, dariam respaldo aos créditos contabilizados.

Por meio de despacho, a DRJ de Juiz de Fora determinou a realização de diligência para a autoridade preparadora, *“para com base: nas notas fiscais, anexadas à manifestação de inconformidade, nos registros da empresa, em suas instalações físicas e ainda na atividade por ela realizada, identificar as notas fiscais que efetivamente geram crédito de PIS/Cofins, elaborando demonstrativo com os valores que, porventura, venham a ser reconhecidos”*.

A Seção de Fiscalização da DRF Juiz de Fora elaborou informação fiscal onde justifica, de forma detalhada, a manutenção integral das glosas realizadas. A interessada apresentou razões adicionais de defesa, contestando as alegações fiscais.

A 2ª Turma da DRJ Juiz de Fora julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade interposta e reconheceu parcialmente o direito creditório.

Devidamente cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando a existência de seu direito creditório decorrente da aplicação equivocada do conceito de insumo por parte da RFB e da DRJ e a necessidade de trabalhos adicionais por parte da RFB para apurar seu direito creditório. Apresenta demonstrativos e esclarecimentos adicionais e contesta o resultado da diligência determinada pela DRJ e o acórdão recorrido.

O processo foi encaminhado a este Conselho e posteriormente distribuído a este Relator, mediante sorteio.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 28 de julho de 2020, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a Autoridade Preparadora intimasse o Contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e adequasse as glosas ao Parecer Normativo COSIT nº5/2018. Bem como, que informasse se houve a adesão da recorrente ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT e a desistência prévia do recurso administrativo em análise.

O Contribuinte, devidamente cientificado, manifesta-se sobre os resultados da diligência fiscal com argumentos contra a manutenção de parte da glosa relativa a despesas com exportações.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa vinculada à receita no mercado interno de produtos tributados à alíquota zero ou à exportação do 2º trimestre de 2006, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade precípua a metalurgia do alumínio e suas ligas, com saídas destinadas ao mercado interno e externo.

Feitas essas breves considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da Recorrente no mérito.

Conceito de Insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C 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. 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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao 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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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,

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

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”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp n.º 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 28 de julho de 2020, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora reavaliasse as glosas efetuadas em vista dos conceitos de essencialidade e relevância, estabelecidos no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, e do conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º05/2018. Bem como, que informasse se houve a adesão da Recorrente ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT e a desistência prévia do recurso administrativo em análise.

A Unidade de Origem apresentou as seguintes conclusões quanto a adesão ao PERT e aos insumos reanalisados, em vista do Parecer Normativo Cosit n.º05/2018 e quanto a sua essencialidade e relevância para o processo de produção ou prestação de serviço:

(...)

Com relação ao item 1 do nosso Termo de Intimação I, a empresa respondeu:

“Os débitos decorrentes da não homologação das compensações vinculadas aos direitos creditórios em discussão nas Manifestações de Inconformidades, cujos processos de controle estão elencados na intimação, **NÃO foram incluídos no PERT. Por isso, também não houve desistência das discussões administrativas.**

(...)

Para o trimestre em análise, as glosas efetuadas por esta Fiscalização, conforme o supracitado Relatório Fiscal de 10/06/2011, foram devidas a:

• Item 2 do Relatório Fiscal – Glosas nos créditos de Prestação de Serviços – valor glosado de **R\$ 21.042,53**.

Assim do valor pleiteado de R\$ **339.413,89**, foi reconhecido o direito creditório de R\$ **318.371,36**

No recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a empresa apresenta tabela (fl. 375) com o resumo da situação após o julgamento na DRJ, que transcrevemos:

RESSARCIMENTO DA COFINS - 2º TRIMESTRE DE 2004		
Descrição	Valor em R\$	Observação
Credito Pleiteado	336.413,89	
Credito Reconhecido pela RFB	316.371,36	
Credito não reconhecido pela RFB	21.042,53	
Glosa 1	0,00	Anexo I - Crédito tomado a maior na conta gráfica
Glosa 2	21.042,53	Anexo II - Crédito sobre insumos (Art. 3º, II, da Lei 10.833/03)
Valor da glosa admitido como indevido pela DJR	(212,50)	
Glosa em contestamento CARF	20.830,03	

Portanto, a glosa em contestação, conforme tabela anterior é de R\$ 20.830,03.

No recurso voluntário da empresa ao CARF, contra a decisão da DRJ, foi, também, apresentada tabela (fl. 395) com as glosas efetuadas por esta Fiscalização. Nessa tabela, que reproduzimos a seguir, a empresa separou as glosas por tipos de serviços, a seu critério:

COFINS - Resumo do crédito apurado no trimestre					
Aplicação	Abril	Maio	Junho	TOTAL	Anexo
PASSÍVEIS DE CRÉDITO COFINS (utilizados como insumos)	7.463,43	5.292,94	7.891,49	20.647,86	
Ativo imobilizado produtivo	-	-	-	-	N/A
Benfeitorias em imóvel próprio ou de terceiros	401,91	153,83	103,09	658,83	1
Bens utilizados como insumo	-	-	-	-	N/A
Energia elétrica	-	-	-	-	N/A
Locações de Máquinas e Equipamentos	297,77	98,88	331,47	728,12	2
Relacionados à Exportação	5.364,96	1.930,86	4.029,16	11.324,98	3
Serviços de manutenção produtiva	899,27	2.587,79	2.245,33	5.732,39	4
Serviços utilizados como insumo	490,58	489,25	1.145,60	2.125,43	5
Outros insumos essenciais a atividade produtiva (limpeza e efluentes)	8,94	32,34	36,84	78,12	
NÃO PASSÍVEIS DE CRÉDITO COFINS (não utilizados como insumos)	15,20	363,80	15,66	394,66	
Serviços não utilizados como insumo	15,20	363,80	15,66	394,66	6
TOTAL	7.478,63	5.656,74	7.907,15	21.042,52	

Como se vê a empresa admite que o valor de R\$ 394,66 não é passível de crédito. E pleiteia o reconhecimento adicional do crédito no valor de R\$ 20.647,86, ao já reconhecido anteriormente.

Entendemos, que à luz do PN 5/2018, são aceitas como créditos para a Cofins no regime não cumulativo, todas as parcelas do quadro imediatamente anterior, exceto quanto ao item “Relacionados à Exportação” que somam R\$ 11.324,98 e cujos detalhes encontram-se no Anexo 3 ao Recurso Voluntário (fl. 422) e sobre o qual discorreremos a seguir.

4.1) Análise de Insumos/fretes/armazenagem produção exportação

Para começar, reproduzimos do PN 05/2018 parte da sua ementa:

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Entendemos, assim, que não podem ser considerados insumos, pois ocorrem em fase posterior, os serviços aduaneiros relativos à exportação, exceção feita ao frete que aceitaremos para crédito das contribuições não-cumulativas.

(...)

4.2) Geramos o **ANEXO ÚNICO** ao presente Relatório Fiscal com as informações extraídas do Anexo 3 do Recurso Voluntário, relacionando apenas as despesas que não aceitamos para crédito da Cofins no regime não-cumulativo, cuja justificativa apresentamos a seguir. Nesse **ANEXO ÚNICO** acrescentamos uma coluna indicando a folha onde cada nota fiscal está juntada ao presente processo.

Foram mantidos no **ANEXO ÚNICO** apenas as parcelas das notas fiscais relativas às despesas aduaneiras (aproveitados pela empresa como serviços utilizados como insumos). Permanecem mantidos os créditos das parcelas relativas a despesas com frete, cujos créditos já havíamos aceitado na Fiscalização de análise do PER.

No **ANEXO ÚNICO**, mantivemos, também, as glosas dos créditos relativos às notas fiscais, ainda que não juntadas ao processo, quando a empresa identificou as despesas exclusivamente como os serviços aduaneiros citados no *subitem 4.1*, a saber:

- despacho aduaneiro;
- estufagem ou ovação de container;
- fumigação;
- serviços relativos a terminal alfandegário.

Para melhor demonstração da correção das demais glosas relacionadas no **ANEXO ÚNICO**, para as quais a empresa descreveu o serviço contendo a palavra *frete*, e cujas notas fiscais ainda não juntadas ao presente processo, enviamos à empresa, em 13/05/2021, o Termo de Intimação II - Diligência, intimando-a a:

- 1) Apresentar cópias legíveis (em arquivo pdf) das notas fiscais relacionadas em cada um dos 7(sete) anexos a este Termo de Intimação, citados na tabela a seguir, extraídos de cada recurso voluntário informado nessa mesma tabela.

<i>Anexo a este Termo:</i>	<i>Processo relacionado</i>	<i>Contribuição</i>	<i>PA</i>	<i>Anexo ao recurso voluntário</i>	<i>Nº das folhas no processo</i>
<i>Anexo A</i>	<i>10640.720826/2009-53</i>	<i>Cofins</i>	<i>4º tri de 2005</i>	<i>Anexo 4</i>	<i>310 a 315</i>
<i>Anexo B</i>	<i>10640.720824/2009-64</i>	<i>PIS</i>	<i>1º tri de 2006</i>	<i>Anexo 7</i>	<i>458 a 460</i>
<i>Anexo C</i>	<i>10640.720819/2009-51</i>	<i>Cofins</i>	<i>2º tri de 2006</i>	<i>Anexo 3</i>	<i>422</i>
<i>Anexo D</i>	<i>10640.720829/2009-97</i>	<i>Cofins</i>	<i>3º tri de 2006</i>	<i>Anexo 4</i>	<i>387 a 394</i>
<i>Anexo E</i>	<i>10640.720835/2009-44</i>	<i>Cofins</i>	<i>4º tri de 2006</i>	<i>Anexo 4</i>	<i>370 a 375</i>
<i>Anexo F</i>	<i>10640.721018/2009-11</i>	<i>Cofins</i>	<i>1º tri de 2007</i>	<i>Anexo 3</i>	<i>529</i>
<i>Anexo G</i>	<i>10640.721020/2009-82</i>	<i>Cofins</i>	<i>2º tri de 2007</i>	<i>Anexo 5</i>	<i>506</i>

Na resposta a esse termo, com relação ao processo em análise, assim se manifestou o contribuinte:

"No que se refere ao "Anexo A", processo administrativo n.º 10640.720826/2009-53; "Anexo B", processo administrativo n.º 10640.720824/2009-64; e "Anexo C", processo administrativo n.º 10640.720819/2009-51; a Manifestante informa que não foi possível localizar em seus arquivos nenhuma das Notas Fiscais solicitadas."

Não tendo o contribuinte apresentado as notas fiscais solicitadas, que pudessem contestar nossas glosas, voltamos à fiscalização original que resultou no Relatório Fiscal de 10/06/2011. Naquela ocasião já havíamos verificado que a empresa havia separado de cada nota fiscal a parte relativa ao frete (creditando-se como despesas de frete, com crédito mantido) da parte das despesas aduaneiras (creditando-se como serviços utilizados como insumos, com crédito por nós glosado). Completa-se, assim, a justificativa para a manutenção de cada uma das glosas contidas no **ANEXO ÚNICO**.

Observe-se que também manteremos os fretes de envio de amostras e/ou documentos por não se tratar de frete de vendas.

Resumindo, no **ANEXO ÚNICO** a este Relatório Fiscal, relacionamos as despesas portuárias que não aceitaremos para fins de crédito para a Cofins no regime não-cumulativo, que totaliza **R\$ 10.972,13**.

Conclusão

Os processos citados em nosso Termo de Intimação I, de 20/10/2020, entre os quais o presente processo, não foram incluídos no PERT. Por isso, também não houve desistência das discussões administrativas.

Manteremos a glosa de **R\$ 394,66**, relativa aos serviços não utilizados como insumos, que na visão do contribuinte, conforme tabela final do *Item 3*, não dão direito ao crédito, com o que concordamos.

Por fim, quanto aos serviços utilizados como insumos, como visto no *Item 4*, manteremos o total de glosas de **R\$ 10.972,13**.

Juntando todas as glosas temos:

Serviços não utilizados como insumos - Empresa (A)	Glosas do Item 4 do Relatório Fiscal atual (B)	Total de Glosas (C=A+B)	Valor do Ressarcimento Pleiteado (D)	Valor do Ressarcimento Reconhecido (D-C)
394,66	10.972,13	11.366,79	339.413,89	328.047,10

Pelo exposto, **RECONHECEMOS PARCIALMENTE** a legitimidade do ressarcimento dos créditos da Cofins no regime não-cumulativo, no PER n.º 18534.31640.280607.1.1.09-1654, no montante de **R\$328.047,10**.

Como se percebe, o resultado da diligência reverteu parte das glosas e deve ser acolhido no presente julgamento para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente sobre

as rubricas citadas na diligência fiscal, restando controversas e em discussão apenas às glosas relativas aos seguintes itens:

- serviços portuários citados no *subitem 4.1*, a saber: despacho aduaneiro; estufagem ou ovação de container; fumigação; e serviços relativos a terminal alfandegário.
- fretes sobre vendas na exportação não comprovado: e
- fretes de envio de amostras e/ou documentos.

Serviços Portuários

No que se refere aos serviços portuários, afirma a Recorrente que tratam-se de serviços essenciais para a viabilização dos produtos exportados, sendo plenamente legítimo o creditamento dos valores referentes à tais despesas na forma do art. 3º, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Como se percebe, a tese principal da Recorrente é pela essencialidade dos serviços utilizados, o que permitiria o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sem razão à Recorrente.

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do I. Conselheiro Sílvio Rennan, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3402-007.708, de 23 de setembro de 2020:

As Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, trataram de regulamentar a Contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativas, incidentes nas operações realizadas no mercado interno, enquanto que a Lei nº 10.865, de 2004, instituiu o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, inclusive a possibilidade de desconto de créditos decorrentes da importação.

A referência à legislação das contribuições incidentes no Mercado Interno e na Importação se mostram importantes no presente caso, dada a característica peculiar do serviço em discussão: serviço de despachante aduaneiro na importação de insumos.

(..)

É nesse contexto que se passa a apreciar os argumentos levantados em Recurso Voluntário.

A recorrente, destaca como sua tese principal a essencialidade dos serviços utilizados, sendo permitido o desconto de créditos **com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.**

Como se percebe, o recurso busca o reconhecimento de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de serviço no mercado interno.

Apesar de entender que, *a priori*, o desconto de créditos relativos a despesas com despachantes aduaneiros deveria ser analisada de acordo com o previsto na Lei nº 10.865, de 2004, visto que tais dispêndios são incluídos no custo de aquisição dos bens importados, este Conselheiro não se furta à análise dos créditos à luz das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, como requer o contribuinte, dada a possibilidade de análise autônoma do serviço adquirido no mercado interno.

Entretanto, ainda assim os gastos realizados pela recorrente não se enquadram no conceito de insumos, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

O contribuinte tem por objeto social a indústria, comércio, a importação e exportação de produtos eletrônicos, entre outras, o que permite concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros não fazem parte do **processo produtivo**, nem de forma indireta, não podendo ser classificadas como insumos.

Mais ainda, assim como ressaltado no Acórdão n.º 3001-000.728, a utilização dos serviços de despachante aduaneiro sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas.

Dessa forma, **não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes**, visto que **não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.**

Assim tem entendido o CARF, como nos Acórdãos abaixo expostos:

Acórdão n.º 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019

Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

[...]

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não impõem-lhe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.”

“Acórdão n.º 3201-002.592

Sessão de 28 de março de 2017

Relator: José Luiz Feistauer de Oliveira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que compoñham a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação, como despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem que não compuseram a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação.

Tendo em vista as razões de decidir do voto transcrito e em vista do conceito de insumos, conclui-se que os gastos com serviços portuários na exportação não podem ser considerados insumos com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, uma vez que são despesas incorridas após o processo produtivo. Falta, portanto, previsão legal para a geração de créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo para esse tipo de despesa.

Deve ser registrado ainda que em várias despesas portuárias o Contribuinte deixou de apresentar a nota fiscal que comprovasse o gasto, conforme consta no anexo único do Relatório Fiscal da Diligência (e-fls.607 a 609).

Deve ser, assim, mantida a glosa.

Fretes Sobre Vendas na Exportação Não Comprovado

Conforme se constata, foram aceitos os créditos sobre fretes na venda destinada a exportação, com exceção daqueles que não houve a comprovação.

Para confirmar a glosa operada, a empresa foi novamente intimada a apresentar a documentação comprobatória do frete glosado, mas respondeu novamente que *“não foi possível localizar em seus arquivos nenhuma das Notas Fiscais solicitadas”*.

O Contribuinte argumenta que as Notas Fiscais são de época em que o documento fiscal era emitido fisicamente, e não digitalmente, sendo certo que uma das vias de emissão obrigatoriamente ficavam em posse do fisco. Dessa forma, todas as notas Fiscais solicitadas na intimação podem ser, também, localizadas pela própria Receita Federal, em seus arquivos internos, ou perante as autoridades estaduais.

Além disso, importante destacar que se trata de períodos extremamente antigos, do ano de 2005, 2006 e 2007, fato que justifica a não localização das referidas Notas Fiscais, mas que **não é capaz de justificar a impossibilidade de deferimento do direito creditório pleiteado.**

Sem razão a Recorrente.

Como é cediço, em casos de ressarcimento ou restituição, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Entendo que no caso concreto a empresa não cumpriu com a sua obrigação de comprovar o direito creditório por meio de documentação hábil e suficiente. Sem a apresentação das notas fiscais do frete solicitada pela Fiscalização não é possível se atestar a certeza e liquidez do crédito em questão.

Fretes de Envio de Amostras e/ou Documentos

Com relação a esse item, a Recorrente não faz qualquer argumentação.

Ainda assim, cumpre ressaltar que este frete não se confunde com o frete na venda previsto no inciso IX, art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. Então, por absoluta falta de previsão legal, também deve ser negado o crédito.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas nos termos apurados no relatório de diligência fiscal e reconhecer o crédito de COFINS não cumulativa no montante de R\$328.047,10 (trezentos e vinte e oito mil, quarenta e sete reais e dez centavos).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo