



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.731065/2018-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.660 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente UNAMGEN MINERACAO E METALURGIA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação da declaração de compensação estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez dos créditos requeridos, cujo ônus é do contribuinte. Não havendo certeza e liquidez dos créditos apresentados, o ressarcimento deverá ser indeferido e a compensação não homologada.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO ADMINISTRATIVO. SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. CONSULTORIA EM MARKETING. MANUTENÇÃO EM ALOJAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço em setor administrativo, o serviço de representação comercial, o serviço de consultoria em marketing e a manutenção em alojamento, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não são insumos da produção, não sendo permitida, portanto, a apuração de crédito em relação a esses dispêndios.

CRÉDITO. BENFEITORIAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS COM DEPRECIAÇÃO.

As benfeitorias feitas na propriedade do contribuinte não são insumos da produção. Os dispêndios relacionados a essas benfeitorias devem ser levados ao ativo imobilizado, e o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa deve se dar em relação aos encargos com depreciação.

CRÉDITO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Nos termos do inciso II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Cofins não-cumulativa, é possível o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com transporte de produtos acabados.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. POSSIBILIDADE.

Nos termos do inciso II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Cofins não-cumulativa, é possível o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com operações portuárias.

ALUGUEL DE VEÍCULO AUTOMOTOR SEM MOTORISTA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Veículo automotor possui a natureza jurídica de máquina e equipamento, de tal forma que é possível apurar crédito da Cofins não-cumulativa, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os dispêndios com o seu aluguel.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas, observados os demais requisitos da lei, em relação aos seguintes itens: I) por unanimidade de votos, (i) transporte de peças não especificadas no documento fiscal, provavelmente ligadas à topografia, por conta da identidade do remetente (Anexo IV), (ii) remessa de equipamento para reparos (Anexo XIII), (iii) complemento de valor cobrado por remessa de equipamento para reparo (Anexo XIII), (iv) remessa de caminhão para reparo (Anexo XIII), na parte relativa ao transporte rodoviário de carga, referente à remessa para conserto de caminhão Scania P420 8x4 (NF 3022), (v) transporte de compressor vindo da manutenção (Anexo XIII) e (vi) transporte de veículos vindo do conserto (Anexo XIII); II) por maioria de votos, (i) frete de produto acabado da Mina para estação de ferroviário em Cupixi (Anexos III e XII), (ii) frete de produto acabado de Cupixi até o porto de embarque em Santana. (Anexo III e XII), (iii) transporte de produto acabado (Anexo IV), (iv) transporte de minério para o porto (Anexo III), (v) remessa de caminhão para reparo (Anexo XIII), na parte relativa à NF 3099, (vi) transporte de caminhões - serviço de transporte referente à remessa de caminhão Scania - UNAM 051 - que se encontrava avariado/sinistrado para manutenção mecânica, visando o retorno da finalidade/estado de origem do Caminhão (Anexo XII), (vii) serviço de operação portuária para navio (Anexo III); (viii) operação de carregamento de navio (Anexo V), (ix) remoção de minério de navio (Anexo V), (x) utilização das instalações de Abrigo e Acesso do Porto é a vantagem que usufruem os navios de encontrarem para seu abrigo e para a realização de suas operações (Anexos III e XII), (xi) carregamento de navios – porto (Anexo XII), (xii) movimentação de minério no porto (Anexo XII), (xiii) operação de carregamento de navio (Anexo XIV), (xiv) Operação de carregamento de navio e/ou outras despesas portuárias em geral (Anexo XIV), (xv) despesas com locação de veículo sem motorista utilizados em todas as atividades da empresa, exceto veículos de passeio, (xvi) despesas com locação de veículo com motorista utilizados em todas as atividades da empresa (NFs 201400036, 201400028, 201400035, 201400041 e 201400030), (xvii) outros custos incluídos como despesas de armazenagem e frete na operação de venda (Anexos VIII e XVII), vencidos os Conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Relator), Mara Cristina Sifuentes e Paulo Régis Venter (Suplente convocado), que negavam provimento em relação a esses itens; III) por maioria de votos, (i) transporte de veículos (Anexo IV) relacionado com as notas fiscais 10645 e 10646; (ii)

dispêndios com transporte de caminhões - serviço de transporte referente ao deslocamento de caminhão comboio da Mina Vila Nova para Santana/AP (Anexo XII), vencido o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Relator), que negava provimento. Em relação à reforma de ponte (Anexo XII), os Conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Júnior divergiram do Relator para reconhecer o direito de crédito a título de insumo. Quanto ao retorno de material recebido em comodato (Anexo XIII), os Conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Márcio Robson Costa revertiam a glosa considerando-o como custo de produção. No que tange ao retorno de material recebido em demonstração (Anexo XIII), o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima admitia o desconto de crédito. Em relação ao transporte do veículo Scania 8x4 de Betim a Belém (Anexo IV), Notas Fiscais 10638, 10639, 10640, 10641, 10642, 10643 e 10644, foi negado provimento pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Laércio Cruz Uliana Júnior e Márcio Robson Costa, que revertiam as referidas glosas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Relator

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Regis Venter (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativa – Exportação, com pagamento antecipado do ressarcimento, cujo crédito foi reconhecido apenas parcialmente.

Segundo o Relatório de Auditoria Fiscal anexado aos autos, a fiscalização abrangeu a análise de 13 pedidos de ressarcimento de crédito da Cofins Não-Cumulativa – Exportação e de 13 pedidos de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativa – Exportação, relativos ao período compreendido entre janeiro de 2012 e março de 2015, onde foi promovida a glosa dos créditos relacionados com os seguintes eventos:

- Aquisição de bens e serviços sem relação direta ou imediata com o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo:
 - Material de manutenção destinado às atividades gerais da empresa e não vinculado às atividades industriais, bem como o material de manutenção destinado à área administrativa;

- Material de consumo das atividades gerais da empresa não vinculado às atividades industriais;
 - Material elétrico de uso geral;
 - Serviços de apoio administrativo; monitoramento ambiental; análises de amostras de minério; obras civis (ex: iluminação de postes de iluminação na portaria da mina); locação de veículos, assessoria e/ou consultoria em marketing; auditorias, consultorias e assessoria jurídica;
 - Transporte de amostras de minérios, de lubrificantes utilizados em veículos, de documentos, de ativo imobilizado, de bens para conserto, de peças não especificadas no documento fiscal, de material de segurança e de veículos;
 - Transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi, correspondente à movimentação dos produtos acabados até o pátio da estação de carregamento de vagões;
 - Transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque, em Santana, onde são embarcados para o exterior através de navios;
 - Transporte de mudança de pessoa física;
 - Locação de veículos com ou sem motorista;
 - Serviço de operação portuária.
- Locação de máquinas e equipamentos – veículos automotores.
 - Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda:
 - Transporte do minério das instalações da empresa para o embarcadouro ferroviário em Cupixi;
 - Transporte ferroviário de minério de ferro de Cupixi ao Porto;
 - Transporte do Porto Zamin/AngloFerrus ao Porto Público.
 - Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção) – veículos “motoniveladora” e “compactador vibratório”.
 - Créditos referentes à 09/2011 e utilizados em 2014 – desconto de créditos promovido de ofício pela fiscalização em períodos imediatamente anteriores para eliminação dos saldos devedores gerados pelo estorno dos créditos referentes a 09/2011.

A ora recorrente apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade, onde argumentou:

- a) que é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a pesquisa, lavra, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, comércio, importação e exportação de minérios e metais em geral;
- b) que, tendo em vista que a fiscalização abrangeu o período compreendido entre o primeiro trimestre de 2012 e o primeiro trimestre de 2015, tendo sido emitido apenas um Relatório Fiscal contendo a descrição e a justificativa das glosas efetuadas ao longo de todo o período, os vinte e seis processos

resultantes devem ser reunidos e julgados em conjunto, para evitar que sejam proferidas decisões divergentes em relação às glosas de mesma natureza, bem como para garantir a segurança e efetividade dos julgamentos realizados no âmbito administrativo;

- c) que é direito das empresas apropriar créditos sobre todos os gastos incorridos com bens ou serviços que sejam pertinentes ao seu processo produtivo e necessários à obtenção de receita;
- d) que o STJ reconheceu a ilegalidade do conceito restritivo de insumo constante das Instruções Normativas 247/02 e 404/04;
- e) que a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgou, em 26/09/2018, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF incluindo, na *“Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer”*, o item “r”, que trata do *“conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição”*;
- f) que o critério a ser empregado na análise do caso advém da decisão do STJ (essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte), tendo em vista o efeito vinculante deste precedente, julgado sob o rito dos recursos repetitivos;
- g) que possui um processo produtivo complexo que envolve várias fases desde a preparação da área a ser explorada, extração do minério, deslocamentos e transportes internos, beneficiamento e escoamento para venda por exportação;
- h) que entre as etapas, são utilizados diversos instrumentos, ferramentas, máquinas e veículos, tais como tratores, retroescavadeiras, carregadeiras e caminhões;
- i) que o processo produtivo abrange também:
 - a. as atividades de geologia relacionadas à análise técnica das minas, as quais são realizadas como etapas preliminares (e também concomitantes) ao procedimento extrativo; e
 - b. o próprio transporte do minério na mina para tratamento, beneficiamento e escoamento para venda;
- j) que dentre as despesas com materiais de manutenção e consumo glosadas estão listados diversos itens que são verdadeiros insumos à atividade da empresa, visto se tratar de itens essenciais à consecução do seu objeto social, em que pese esses materiais não serem consumidos ao longo do processo produtivo;
- k) que pela simples descrição dos itens glosados, é possível concluir que não se tratam de materiais de manutenção e consumo destinados às atividades gerais ou administrativas;

- l) que é evidente que materiais como serras manuais, areias naturais, ferramentas, armações, cabos, cal, hidrogênio, pás, picaretas, enxadas, cavadeira, mangueira hidráulica e os demais são efetivamente utilizados na atividade de extração mineral exercida pela ora recorrente;
- m) que os materiais elétricos glosados são essenciais à atividade produtiva da empresa, uma vez que, sem esses fios, lanternas portáteis e demais aparelhos elétricos, não seria possível a efetiva exploração da mina em locais onde a iluminação é reduzida ou nula;
- n) que os serviços de assessoria e consultoria são essenciais à realização do objeto social da Unamgen, para estudo e indicação da área a ser explorada, bem como para análise da viabilidade da exploração e meios adequados para tanto, sendo exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais;
- o) que as medidas de controle ambiental também são indispensáveis, não apenas sob o aspecto técnico e prático, mas por exigência legal;
- p) que o transporte do minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi, e daí até o porto de embarque, podem ser perfeitamente enquadrados como insumos do processo produtivo, sendo essenciais ao fechamento do ciclo de produção com a venda e, assim, geração de receita;
- q) que tanto o frete de produtos acabados como o frete de produtos em elaboração devem ser enquadrados como insumo, na hipótese de creditamento prevista no inciso II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, haja vista tratar-se de dispêndios essenciais, diretamente vinculados à atividade econômica;
- r) que além do enquadramento como insumo (art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), os transportes em questão, cujo ônus foi assumido pela ora recorrente, podem ser enquadrados como fretes na operação de venda (art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003);
- s) que a “operação” de venda, neste caso, deve ser compreendida em seu sentido amplo, capaz de abarcar as etapas necessárias à efetiva entrega do produto ao seu comprador final;
- t) que todos os demais fretes glosados são custos e despesas necessários à atividade econômica da empresa;
- u) que os dispêndios com os serviços de operação portuária, pela sua indissociabilidade na efetivação da operação de venda, equivalem aos próprios custos com frete e armazenagem (sendo que, de fato, também remunera a armazenagem do minério);
- v) que os veículos automotores alugados são essenciais à conclusão do processo produtivo;

- w) que o critério previsto na legislação em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos é amplo, na medida em que menciona o uso “nas atividades da empresa”;
- x) que a glosa de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda – transporte do minério até o porto e embarque – é uma repetição (mesmos fundamentos) daquela realizada em relação aos fretes na remessa do minério entre a estação ferroviária até o porto onde o produto será despachado para exportação;
- y) que a contratação de transporte para transferência do minério, que sai das unidades da ora recorrente e segue para o embarcadouro ferroviário em Cupixi, ou o próprio transporte ferroviário de minério de ferro de Cupixi ao Porto e o transporte do Porto Zamin/AngloFerrus ao Porto Público, é uma modalidade, ou mesmo desdobramento, do frete na operação de venda;
- z) que a "motoniveladora" e o "compactador vibratório", adquiridos pela empresa para manutenção das vias de transporte da mina, são essenciais para viabilizar o processo produtivo da ora recorrente, posto que, sem esses equipamentos, não haveria como promover o escoamento do minério extraído;
- aa) que os itens do imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços são todos aqueles que contribuem para o regular funcionamento da unidade produtiva, e sem os quais a atividade correlata seria inviável ou sofreria perdas de qualidade substanciais;
- bb) que os veículos e equipamentos que viabilizam o transporte contínuo de minério no estabelecimento da empresa (através da manutenção dessas vias de transporte) fazem parte do seu processo produtivo, que não se limita ao uso de máquinas e ferramentas nas jazidas;
- cc) que o ativo imobilizado, para gerar direito aos créditos de PIS/COFINS, deve ter relação direta, ou mesmo indireta (quando se mostrar essencial), à produção e a geração de receita, que corresponde, ao final, à base tributável das contribuições;
- dd) que caso se entenda que as planilhas e demais documentos juntados ao processo não são suficientes à comprovação do direito postulado, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência; e
- ee) que em matéria tributária deve a Fiscalização buscar a verdade material dos fatos para apurar a efetiva existência do crédito.

A DRJ rejeitou a arguição de nulidade e julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos:

- a) que a Manifestação de Inconformidade referente ao presente processo e as demais apresentadas em face dos Despachos Decisórios emitidos com base no

Relatório de Auditoria Fiscal serão objeto de apreciação e julgamento em conjunto;

- b) que as alegações apresentadas são semelhantes em todos os processos formalizados em relação a cada trimestre do período da análise (PIS e Cofins não-cumulativos Exportação - janeiro de 2012 a março de 2015), de tal forma que a análise será feita em relação a todo o período e considerado no presente processo apenas as glosas pertinentes à contribuição desse trimestre;
- c) que tendo sido lavrado o Despacho Decisório por autoridade competente com base em Termo de Verificação Fiscal, e tendo a interessada apresentando as discordâncias, restando claro que entendeu perfeitamente a motivação da glosa com base em entendimento da RFB até então aplicado, não se vislumbra qualquer vício que importe em nulidade do ato impugnado;
- d) que os critérios da essencialidade e da relevância, estabelecidos no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e utilizados para a aferição do conceito de insumo para fins de creditamento no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins, se revelam como conceitos jurídicos indeterminados ou imprecisos, cuja aplicação deve ser feita casuisticamente, analisando se o que se pretende ser insumo é essencial ou relevante ao processo produtivo ou à prestação do serviço;
- e) que o teste de subtração, proposto pelo Ministro Mauro Campbell no julgamento do STJ, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”, pode ser utilizado como uma importante ferramenta na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo ou para a prestação de serviço nas situações em que não se possa ter uma certeza positiva ou negativa em relação ao enquadramento do produto ou serviço nos critérios propostos;
- f) que a aquisição de insumos constitui hipótese de creditamento distinta das demais listadas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que possuem condições e requisitos próprios, que não se confundem com aqueles do dispositivo referente a insumos;
- g) que para se determinar quais itens são enquadrados como insumo no conceito definido pelo STJ, faz-se necessário estabelecer exatamente onde começa e onde termina o processo produtivo da ora recorrente;
- h) que na etapa de escoamento do minério da Instalação de Tratamento de Minérios (ITM) até a estação de embarque ferroviário, onde são estocadas ou basculadas diretamente dos vagões ferroviários para transporte até o porto de Santana, onde são embarcadas para o exterior, o produto (minério de ferro) já está processado e pronto para o comércio, portanto, já finalizadas as etapas de produção para que se possa enquadrar algum dispêndio como insumo nos

termos das leis de regência, a não ser em situações excepcionais a serem verificadas nos casos concretos;

- i) que, dentre os itens glosados e listados nos Anexos I, II, X e XI, existem bens diversos, incluindo peças de reposição, que apesar de não terem relação direta e imediata com o processo produtivo, são aplicados em etapas de produção do minério de ferro;
- j) que a concessão de créditos sobre valores de partes, peças e serviços de reparo de máquinas, equipamentos e outros bens somente é possível devido à aplicação subsidiária da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;
- k) que impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica utilizados na produção de bens destinados à venda, quando ficar demonstrado que os dispêndios se situam no valor limite estabelecido na legislação (R\$ 326,61 até 31/12/2014 e R\$ 1.200,00 a partir de 01/01/2015) ou que da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano, e que a reversão ou não das glosas são demonstradas a partir dos Anexos I, II, X e XI do Relatório de Auditoria Fiscal, que foram reproduzidos e juntados aos autos como documento não paginável e onde estão apontados os motivos;
- l) que despesas com serviços nos setores administrativos não se enquadram no conceito de insumo por representar atividade diversa da produção de minério;
- m) que, conforme o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, restou afastado o creditamento sobre dispêndios destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica;
- n) que devem ser mantidas as glosas sem relação aos itens conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) mão de obra - apoio administrativo (Anexo III); (b) serviços administrativos auxiliares para a competência 07/2012. (Anexo III); (c) serviços de representação comercial e consultoria em marketing (Anexo III); (d) manutenção em residência e alojamentos (Anexo XII); e (e) auditoria, consultoria e assessoria jurídica (Anexo XII);
- o) que devem ser revertidas as glosas em relação aos itens conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) manutenção de veículo Toyota Hilux, utilizado no transporte de pessoas e materiais (Anexo III); e (b) manutenção mecânica em ônibus utilizado no deslocamento interno de pessoal da mina (Anexo III);
- p) que é possível o creditamento em relação ao dispêndio com análises de amostras de minério, devendo ser revertida as glosas sobre os seguintes itens de dispêndio, conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) amostragem e análise do minério de ferro no porto, certificação (Anexo III);

- (b) amostragem e controle de umidade de minério embarcado (Anexo III); (c) análise química de amostras (Anexo III); (d) análises de amostras (Anexo III); (e) amostragem e análise do minério de ferro no porto, certificação (Anexo XII); (f) amostragem e controle de umidade de minério embarcado (Anexo XII); (g) análises de amostras (Anexo XII); e (h) etiquetagem de amostras (Anexo XII);
- q) que os dispêndios relacionados com a redução de impacto no meio ambiente natural, segundo o conceito de insumo estabelecido pelo STJ, enquadrando-se no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (serviços relevantes pelas singularidades da cadeia produtiva ou mesmo por imposição legal), devendo ser revertidas as glosas sobre os seguintes itens de dispêndio, conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) serviço de mão de obra relativa à consultoria técnica relativa ao tratamento de águas (Anexo XII); e (b) monitoramento ambiental (Anexo III);
- r) que em relação a obras civis existe a possibilidade de creditamento, não como insumo, conforme defende a ora recorrente, mas sim como encargo de depreciação ou de amortização, nos termos do inciso VII do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, c/c o inciso III do seu § 1º;
- s) que não tendo a ora recorrente informado e demonstrado que teria direito a eventual encargo de depreciação referente a esses dispêndios com obras civis ainda não aproveitado, deve ser mantida a glosa em relação aos itens a seguir conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) instalação de postes de iluminação na portaria da mina (Anexo III); (b) obra civil (Anexo III); (c) reforma de ponte de madeira (Anexo XII); e (d) obras - montagem de sistema de incêndio (Anexo III);
- t) que o dispêndio com desmonte, realocação e montagem de equipamento se refere ao carregador de minério, que faz as pilhas de minério e carrega os caminhões, de tal forma que este item atende os requisitos para ser considerado insumo;
- u) que o bem destinado à venda (minério de ferro) é processado em etapas que vão da extração até à finalização do produto no pátio de instalação de tratamento (ITM), não havendo que se falar em processo produtivo a partir daí;
- v) que despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;
- w) que essa despesa de transporte também não se amolda ao preceito do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de despesa com fretes destinados aos escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até à estação de embarque ou até o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado;

- x) que devem ser mantidas as glosas em relação aos seguintes itens conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) frete de produto acabado da mina para estação de ferroviário em Cupixi (Anexo III); (b) frete de produto acabado da mina para estação de ferroviário em Cupixi (Anexo XII); (c) frete de produto acabado de Cupixi até o porto de embarque em Santana (Anexo III); (d) frete de produto acabado de Cupixi até o porto de embarque em Santana (Anexo XII); (e) transporte de produto acabado (Anexo IV); e (f) transporte de minério para o porto (Anexo III);
- y) que a possibilidade de a despesa com frete no transporte de um bem ser considerada como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins está relacionada à utilização do bem transportado no processo produtivo, contribuindo o transporte para aproveitamento do bem na produção;
- z) que não há, para os transportes relacionados a seguir, elementos suficientes para identificação do bem transportado que permita a análise da sua utilização no processo produtivo, prejudicando a análise também em relação à despesa com frete no transporte do bem, e que não tendo a ora recorrente informado e demonstrado que teria direito ao creditamento em relação a esses dispêndios, deve ser mantida a glosa conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) retorno de material recebido em comodato (Anexo XIII); (b) retorno de material recebido em demonstração (Anexo XIII); (c) movimentação de bens para conserto (Anexo III); (d) remessa de equipamento para reparo (Anexo IV); (e) transporte de peça para reparo (Anexo IV); (f) transporte de peças não especificadas no documento fiscal, provavelmente ligadas à topografia, por conta da identidade do remetente (Anexo IV); (g) complemento de valor cobrado por remessa de equip. p/ reparo (Anexo XIII); (h) remessa de caminhão para reparos (Anexo XIII); (i) transporte de compressor vindo de manutenção (Anexo XIII); (j) transporte de veículo vindo do conserto (Anexo XIII); (k) remessa de equipamento para reparos (Anexo XIII); (l) transporte de caminhões - serviço de transporte referente à remessa de caminhão Scania - UNAM 051 - que se encontrava avariado/sinistrado para manutenção mecânica, visando o retorno da finalidade/estado de origem d (Anexo XII); (m) transporte de veículos (Anexo IV); (n) transporte de ativo imobilizado (maquinário) entre minas (Anexo III); e (o) motivo do transporte não informado (Anexo XIII);
- aa) que os seguintes transportes não possuem os requisitos para que possam ser considerados passíveis de creditamento: (a) transporte de documentos (Anexo IV); e (b) transporte de mudança de pessoa física (Anexo XIII);
- bb) que não há informação sobre a motivação para deslocamento do veículo da Mina Vila Nova para Santana/AP, que, conforme informado, é utilizado para fazer abastecimento e lubrificação de máquinas e equipamentos na mina (Anexo XII). Sendo encaminhado para fora da mina, não há como avaliar se há permissão para creditamento do PIS/Cofins em relação à despesa com frete nesse deslocamento;

- cc) que uma vez permitido o creditamento em relação à análise de amostras, a despesa de envio (frete) da amostra é passível de creditamento: (a) transporte de amostras (Anexo IV); e (b) transporte de amostras de minérios (Anexo IV);
- dd) que o transporte de amostras de lubrificantes utilizados em veículos (Anexo IV) é um dispêndio relacionado à manutenção dos veículos (frete no transporte de lubrificantes utilizado nos veículos encaminhado para análise), e que o creditamento do bem transportado a título de insumo permite o creditamento do frete correspondente;
- ee) que os gastos com serviços portuários não se constituem em insumos, haja vista que as atividades de carga e descarga, movimentação e transbordo de mercadoria são posteriores àquelas desenvolvidas no processo produtivo, devendo ser mantidas as glosas em relação aos itens conforme discriminados na coluna “motivo” dos anexos: (a) serviço de operação portuária para navio (Anexo III); (b) operação de carregamento de navio (Anexo V); (c) remoção de minério de navio (Anexo V); (d) admitido o crédito referente à armazenagem, glosados os créditos relativos aos demais serviços – utilização das instalações de Abrigo e Acesso do Porto é a vantagem que usufruem os navios de encontrarem para seu abrigo e para a realização de suas operações (Anexo III); (e) admitido o crédito referente à armazenagem, glosados os créditos relativos aos demais serviços – utilização das instalações de Abrigo e Acesso do Porto é a vantagem que usufruem os navios de encontrarem para seu abrigo e para a realização de suas operações (Anexo XII); (f) carregamento de navios – porto (Anexo XII); (g) movimentação de minério no porto (Anexo XII); (h) operação de carregamento de navio (Anexo XIV); e (i) operação de carregamento de navio e/ou outras despesas portuárias em geral (Anexo XIV);
- ff) que não há que se considerar passível de creditamento o item relacionado no Anexo XII do Termo de Verificação Fiscal discriminado como serviço de dragagem no leito do canal do rio, realizado no pier da companhia docas de Santana para manter profundidade do porto (Anexo XII), por não se tratar de dispêndio aplicado no processo produtivo da mineradora;
- gg) que a locação de veículos não está abrangida pelo inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;
- hh) que a locação de veículos não se enquadra no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;
- ii) que devem ser mantidas as glosas efetuadas no item B do Relatório de Auditoria Fiscal (Anexos VI e XV);
- jj) que a locação de veículos automotores com motorista é uma prestação de serviço, podendo, em tese, ser enquadrada como insumo;
- kk) que alguns dos itens extraídos do Anexo XII correspondem a serviços prestados (locação de veículos com motorista) que não têm relação com o

processo produtivo da empresa, cujas etapas vão da extração até a finalização do produto no pátio de instalação de tratamento (ITM);

- ll) que as operações de aluguel de veículos com condutor serão consideradas passíveis de creditamento, exceto em relação ao serviço contratado com AMAP LOGÍSTICA LTDA – EPP, no valor de R\$ 54.600,00, nota fiscal 201400030 de 05/05/2014 com a seguinte descrição: “LOCAÇÃO DE CAMINHAO BASCULANTE P/TRANSPORTE DE MATERIAL DESTINADO A MANUTENÇÃO DA ESTRADA DE FERRO CUPIXI/PORTO ZAMIM - KM 07 - PERÍODO DE 18 A 25.04.2014 (39 DIARIAS A R\$ 1400,00= R\$ 54.600,00);
- mm) que as despesas com o transporte do minério das instalações da empresa para o embarcadouro ferroviário em Cupixi, ao próprio transporte ferroviário de minério de ferro de Cupixi ao Porto, e ao transporte do Porto Zamin/AngloFerrus ao porto público (Anexos VIII e XVII), não geram crédito por não serem insumos (ocorrem após a finalização do processo produtivo) e não serem fretes na operação de venda;
- nn) que a motoniveladora e o compactador vibratório, levados ao ativo imobilizado (Anexo IX), estão vinculados a atividades ligadas, ainda que indiretamente, ao processo produtivo da ora recorrente, o que possibilita o aproveitamento de crédito na forma disposta na legislação;
- oo) que o ônus da prova incumbe ao contribuinte quanto ao fato constitutivo do seu direito ao crédito, e ao fisco quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do contribuinte;
- pp) que tendo o fisco demonstrado a existência de apenas parte do crédito pretendido, caberia à ora recorrente fazer prova constitutiva do seu direito em relação às alegações trazidas na Manifestação de Inconformidade;
- qq) que tendo em vista o não atendimento das disposições do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, é de se considerar não formulado o pedido de diligência; e
- rr) que as diligências e perícias são destinadas a esclarecimento de pontos controvertidos, não se prestando a suprir a instrução probatória a cargo do interessado.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou Recurso Voluntário aduzindo, em síntese, que:

- a) os 26 processos resultantes da fiscalização devem ser reunidos e julgados em conjunto, a fim de evitar que sejam proferidas decisões divergentes em relação às glosas de mesma natureza, bem como para garantir a segurança e efetividade dos julgamentos realizados no âmbito administrativo;

- b) é direito das empresas apropriar créditos sobre todos os gastos incorridos com bens ou serviços que sejam pertinentes ao seu processo produtivo e necessários à obtenção de receita;
- c) a DRJ da 6ª Região Fiscal adotou entendimentos acerca da matéria que restringem ilegítimamente a concepção de insumos similar àquela aplicada ao IPI para fins de créditos das contribuições;
- d) o STJ reconheceu a ilegalidade do conceito restritivo de insumo constante das Instruções Normativas 247/02 e 404/04;
- e) o critério a ser empregado na análise do caso advém da decisão do STJ (essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte), tendo em vista o efeito vinculante deste precedente, julgado sob o rito dos recursos repetitivos;
- f) possui um processo produtivo complexo que envolve várias fases desde a preparação da área a ser explorada, extração do minério, deslocamentos e transportes internos, beneficiamento e escoamento para venda por exportação;
- g) entre as etapas do processo produtivo são utilizados diversos instrumentos, ferramentas, máquinas, veículos e serviços necessários para o transporte dos bens até a remessa ao consumidor final;
- h) o processo produtivo abrange também:
 - a. as atividades de geologia relacionadas à análise técnica das minas, as quais são realizadas como etapas preliminares (e também concomitantes) ao procedimento extrativo; e
 - b. o próprio transporte do minério na mina para tratamento, beneficiamento e escoamento para venda;
- i) grande parte das glosas de créditos formalizadas pela DRJ da 6ª Região Fiscal derivam de uma premissa interpretativa equivocada aplicada pelo Fisco;
- j) os serviços “Mão de obra – apoio administrativo”, “Serviços administrativos auxiliares para a competência 07/2012”, “Serviços de representação comercial e consultoria em marketing”, “Manutenção em residência e alojamentos” e “Auditoria, consultoria e Assessoria jurídica”, cujas glosas foram mantidas pela DRJ, são essenciais e relevantes para o regular desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida e, por se enquadrarem no conceito de insumo consolidado pelo STJ, devem ter o saldo credor correlato integralmente deferido;
- k) houve alteração de critério jurídico em relação à glosa dos serviços “Instalação de postes de iluminação na portaria da mina”, “Obra civil”, “Reforma de ponte de madeira” e “Obras – Montagem de sistema de incêndio”, uma vez que a fiscalização justificou a glosa pelo fato de os serviços não terem relação direta e imediata com o processo produtivo e a DRJ embasou a manutenção da glosa

no entendimento de que o crédito concernente às referidas despesas deveria ser apurado com base no método de depreciação, e não como insumo;

- l) os dispêndios vinculados aos serviços “Instalação de postes de iluminação na portaria da mina”, “Obra civil”, “Reforma de ponte de madeira” e “Obras – Montagem de sistema de incêndio” dizem respeito à infraestrutura da mina em que desempenhado o processo produtivo, razão pela qual afiguram-se essenciais ao regular desenvolvimento da atividade de extração e beneficiamento do minério;
- m) o transporte do minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi, e daí até o porto de embarque, se enquadram no conceito de insumos do processo produtivo, na medida em que essenciais ao fechamento do ciclo de produção com a venda e consequente geração de receita;
- n) pelas próprias peculiaridades da indústria minerária (peso do produto, condições de carregamento/transporte e predominância das exportações por via marítima), o uso de equipamentos e veículos próprios, ou contratação de terceiros para transportar o minério até as estações ferroviárias e, em seguida, destas para o porto, é um fator empresarial indissociável do processo produtivo;
- o) é indene de dúvidas que a subtração dos serviços de frete em comento inviabiliza totalmente a atividade da Recorrente, uma vez que impede que a produção seja escoada até o porto para a consequente exportação dos produtos;
- p) além do enquadramento como insumo (art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), os serviços de frete em questão, cujo ônus foi assumido pela ora recorrente, podem ser enquadrados como fretes na operação de venda (art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003);
- q) por questões de logística operacional, necessita fracionar as operações de venda dos produtos fabricados, remetendo-os, inicialmente, à estação de embarque ferroviário e, posteriormente, à estação de embarque no porto e que esses procedimentos são necessários para viabilizar o escoamento de sua produção e a consequente comercialização do produto desenvolvido;
- r) o frete na operação de venda previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 deve contemplar todos os transportes das mercadorias necessários à sua circulação econômica, o que, no caso, compreende os fretes contratados para viabilizar o transporte das mercadorias até o porto, para a posterior exportação;
- s) é indene de dúvidas que as remessas de bens para conserto, reparos, manutenção e deslocamento de maquinário entre as minas são extremamente necessários para a logística do processo produtivo da Recorrente, devendo-se, portanto, ser reconhecidos os créditos apurados sobre os citados dispêndios;

- t) os dispêndios com despesas portuárias referem-se a valores pagos às empresas que operam o porto no qual o minério é manuseado, armazenado e embarcado em navios para exportação;
- u) é impossível realizar qualquer exportação de minério por via marítima sem incorrer em tais custos, e que os dispêndios, pela sua indissociabilidade na efetivação da operação de venda, equivalem aos próprios custos com frete e armazenagem (sendo que, de fato, também remunera a armazenagem do minério);
- v) sem esses serviços (operações portuárias), o resultado pretendido na execução do seu objeto social (produto final ou serviço prestado) se torna inviável ou perde substancialmente as suas qualidades e atributos;
- w) a DRJ ultrapassou a fundamentação indicada no Relatório Fiscal que acompanhou o Despacho Decisório, introduzindo nova motivação de glosa para sustentar o indeferimento do direito creditório pleiteado em relação à locação de veículos;
- x) a tomada de créditos sobre os dispêndios com aluguel é ampla, abarcando os itens utilizados em toda a atividade da empresa, seja comercial, produtiva ou administrativa;
- y) é indene de dúvidas que os veículos alugados pelas pessoas jurídicas se enquadram, de fato, no conceito de máquinas e equipamentos empregados na atividade da empresa previsto no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sendo legítimo o saldo credor apurado em função desses dispêndios;
- z) a apuração de créditos em relação à locação de veículos com motorista encontra previsão legal no citado art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;
- aa) a glosa de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda – transporte do minério até o porto e embarque – é uma repetição (mesmos fundamentos) daquela realizada em relação aos fretes na remessa do minério entre a estação ferroviária até o porto onde o produto será despachado para exportação;
- bb) a contratação de transporte para transferência do minério, que sai das unidades da Recorrente e segue para o embarcadouro ferroviário em Cupixi, o próprio Transporte Ferroviário de minério de ferro de Cupixi ao Porto e o transporte do Porto Zamin/AngloFerrus ao Porto Público é uma modalidade, ou mesmo desdobramento do frete na operação de venda;
- cc) caso se entenda que os documentos juntados ao processo não são suficientes à comprovação do direito postulado, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência; e

dd) que em matéria tributária deve a Fiscalização buscar a verdade material dos fatos para apurar a efetiva existência do crédito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Dos limites da lide

Conforme se depreende dos documentos juntados aos autos, a lide estabelecida no presente processo tem como origem a glosa feita em relação a uma série de dispêndios que, no entender da fiscalização, não dariam direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

Após o julgamento de primeira instância, onde a autoridade julgadora *a quo* reverteu a glosa relativa a diversos créditos pleiteados pela recorrente, a lide continua unicamente em relação aos dispêndios que permaneceram glosados e que foram devidamente contestados pela recorrente em seu Recurso Voluntário, a saber:

- Serviços utilizados como insumos:
 - Serviços de apoio administrativo, serviços administrativos auxiliares, serviços de representação comercial, manutenção em residência e alojamentos, auditoria, consultoria e assessoria jurídica, instalação de postes de iluminação na portaria da mina, obra civil, reforma de ponte de madeira, obras-montagem de sistema de incêndio;
 - Transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi/Transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque;
 - Transporte de documentos, de ativo imobilizado, de bens para conserto, de material de segurança, e de veículos / Transporte de mudança de pessoa física;
 - Serviço de operação portuária;
- Despesas de alugueis de veículos (sem motorista e com motorista mas sem relação com o processo produtivo);
- Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda - transporte do minério até o porto de embarque.

Como a recorrente não contestou a glosa mantida pela DRJ em relação ao “Serviço de dragagem no leito do canal do rio, realizado no pier da companhia docas de santana para manter profundidade do porto (Anexo XII)”, é de se considerar a matéria definitivamente julgada e fora da lide, razão pela qual não será feita qualquer análise sobre ela no presente voto.

Do julgamento em conjunto

A recorrente relata ter apresentado 26 (vinte e seis) pedidos de ressarcimento relativos a créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins do período compreendido entre o 1º trimestre de 2012 e o 1º trimestre de 2015, que foram analisados em conjunto em uma fiscalização abrangendo todo o período, e na qual foi “emitido apenas um Relatório de Auditoria Fiscal contendo a descrição e a justificativa das glosas efetuadas ao longo de todo o período”, apesar de terem sido proferidos 26 (vinte e seis) despachos decisórios deferindo parcialmente o crédito pleiteado.

Pondera que “os bens e serviços utilizados pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, se repetem nos diferentes trimestres em que o crédito foi apurado”, e por isso “requer seja determinada a reunião e o julgamento em conjunto dos referidos processos administrativos, para evitar que sejam proferidas decisões divergentes em relação às glosas de mesma natureza, bem como para garantir a segurança e efetividade dos julgamentos realizados no âmbito administrativo”.

O pedido da recorrente é mais do que razoável, haja vista a clara conexão existente entre os 26 (vinte e seis) processos que se originaram da fiscalização realizada em razão dos 26 (vinte e seis) pedidos de ressarcimento apresentados. Por isso foi providenciado o julgamento em conjunto de todos os processos elencados pela recorrente que se encontram disponíveis para julgamento neste Carf.

Do conceito de insumo

A recorrente argumenta “que grande parte do indeferimento dos créditos está fundada em duas premissas adotadas pelo Fisco: 1) O conceito restritivo de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), o qual abarcaria, na visão da Autoridade Administrativa, apenas a matéria-prima e produtos intermediários que entrem em contato físico com o produto em fabricação, além de material embalagem; 2) O entendimento de que os custos, despesas, encargos e demais itens envolvidos na atividade da Produzir Agropecuária não permitem qualquer forma de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS por, supostamente, não estarem inseridos em seu processo produtivo”.

Defende “que em virtude da correlação lógica com a base de débitos das contribuições (receita), e em observância à sistemática inerente ao princípio da não-cumulatividade, é direito das empresas apropriar créditos sobre todos os gastos incorridos com bens ou serviços que sejam pertinentes ao seu processo produtivo e necessários à obtenção de receita”.

Reclama que, “embora o processo produtivo tenha sido delineado nos cursos dos trabalhos de fiscalização e, inclusive, registrado nas páginas 13 e 14 do Relatório Fiscal emitido pela Autoridade Fiscal, percebe-se que a DRJ da 06ª Região Fiscal adotou entendimentos acerca da matéria que restringem ilegitimamente a concepção de insumos similar àquela aplicada ao IPI para fins de créditos das contribuições em apreço”.

E conclui dizendo “que são manifestamente ilegais as acepções restritivas do conceito de insumo adotadas pela DRJ da 06ª Região Fiscal no acórdão impugnado. O critério devido a ser empregado na análise do caso advém da decisão do STJ (essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte), tendo em vista o efeito vinculante deste precedente (firmado, repita-se, sob o rito dos recursos repetitivos)”.

Tem razão a recorrente em defender a aplicação do critério da essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR. Por isso é fundamental que esclareçamos, a partir da referida decisão do STJ, o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

III – (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos aluguéis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de Cofins relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de contribuições não-cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não-cumulativa das contribuições, foram publicadas a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “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”. Eis a 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. 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

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

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170 não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juiz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/pisconfins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos

com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das contribuições não-cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final**.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

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

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

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; **é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.**"*

Daí a conclusão de que:

*"a **adequada compreensão de insumo**, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, **deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.**"*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo***

produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

*"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?*

14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo

*insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela fiscalização e que ainda se encontram em discussão no presente processo.

Das despesas com serviços

Sob os argumentos de que as “despesas com serviços nos setores administrativos não se enquadram no conceito de insumo por representar atividade diversa da produção de bens (no caso produção de minério)” e de que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, afastou “o creditamento sobre dispêndios destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica”, a DRJ manteve a glosa promovida pela fiscalização em relação a diversos serviços contratados pela recorrente, tendo indicado as seguintes motivações na coluna “Motivo” dos anexos em que constam as glosas:

- Mão de obra - apoio administrativo (Anexo III)
- Serviços administrativos auxiliares para a competência 07/2012. (Anexo III)
- Serviços de representação Comercial e consultoria em marketing (Anexo III)
- Manutenção em residência e alojamentos (Anexo XII)
- Auditoria, consultoria e assessoria jurídica (Anexo XII)

A recorrente se defende dizendo que, “conforme demonstrado na Manifestação de Inconformidade, esses itens são essenciais e relevantes para o regular desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pela ora Recorrente e, por se enquadrarem no conceito de insumo consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça por meio do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, devem ter o saldo credor correlato integralmente deferido”.

Na Manifestação de Inconformidade, em relação aos serviços aqui discutidos, a recorrente se defende de forma expressa apenas em relação aos “serviços de assessoria e consultoria”, argumentando que eles “são essenciais à realização do objeto social da Unamgen, para estudo e indicação da área a ser explorada, bem como para análise da viabilidade da

exploração e meios adequados para tanto”, e que “a fase de pesquisa, estudos de viabilidade e análises geológicas (para as quais se faz necessária a assessoria e consultoria contratadas pela Manifestante), corresponde à atividade inerente e indispensável ao processo produtivo”.

Sem razão a recorrente.

Isso porque, conforme exposto no tópico “Do conceito de insumo”, os bens e serviços aptos a gerarem direito ao crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo). Admitir um conceito ampliado em que o critério da essencialidade e relevância se refira “ao regular desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida” pelo produtor é não só contrariar a decisão do STJ, mas também é ir contra a lei, que expressamente diz que:

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) (grifei)

Por isso é de se corroborar o entendimento da DRJ de que os “serviços nos setores administrativo não se enquadram no conceito de insumo por representar atividade diversa da produção de bens (no caso produção de minério)”, acrescentando-se que a mesma conclusão pode ser estendida para os “serviços de representação comercial e consultoria em marketing” e os de “manutenção em residência e alojamentos”.

Quanto ao item da conta “auditoria, consultoria e assessoria jurídica”, em que pesem as justificativas apresentadas pela recorrente em Manifestação de Inconformidade de que esse serviços “são essenciais à realização do objeto social da Unamgen, para estudo e indicação da área a ser explorada, bem como para análise da viabilidade da exploração e meios adequados para tanto”, não há qualquer detalhamento e/ou comprovação nos autos de quais foram os serviços efetivamente contratados e executados (foi contratada uma auditoria, uma consultoria ou uma assessoria jurídica? qual o escopo do serviço contratado?).

Observe-se que a ora recorrente juntou aos autos, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, uma planilha (Doc. 04) onde descreve os serviços glosados pela fiscalização, indicando qual seria a vinculação deles com o processo produtivo, mas não faz qualquer referência ao serviço de “auditoria, consultoria e assessoria jurídica”.

Dessa forma, entendo não ser possível avaliar o enquadramento do serviço de “auditoria, consultoria e assessoria jurídica” no conceito de insumo e, portanto, afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus, quando se trata de pedido de ressarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, é sabidamente do contribuinte.

Diante do exposto, nego provimento na matéria.

Das despesas com obras civis

A DRJ manteve a glosa promovida pela fiscalização em relação às obras civis a seguir relacionadas, tendo indicado as seguintes motivações na coluna “Motivo” dos anexos em que constam as glosas:

- Instalação de postes de iluminação na portaria da mina (Anexo III)
- Obra civil (Anexo III)
- Reforma de ponte de madeira (Anexo XII)
- Obras - Montagem de sistema de incêndio (Anexo III)

Observando o voto condutor do Acórdão recorrido, é possível verificar que o relator reconhece a possibilidade de creditamento sobre os dispêndios com obras civis, “mas não como insumo a que se refere o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, conforme defende a Interessada, mas como encargo de depreciação ou de amortização, nos termos do inciso VII desse mesmo artigo c/c o inciso III do seu § 1º”.

Diz que, de acordo com “o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de” depreciação, amortização ou exaustão”, e que, “não tendo a Interessada informado e demonstrado que teria direito a eventual encargo de depreciação referente a esses dispêndios com obras civis ainda não aproveitado”, a glosa deve ser mantida.

A recorrente argumenta que a DRJ “adotou como razão de manutenção da glosa fundamento jurídico diverso daquele adotado pela Fiscalização”, restando caracterizada “clara alteração de critério jurídico”, devendo, por isso, ser declarada a nulidade do Acórdão recorrido em relação a esse ponto.

Sustenta “que as motivações das glosas consignadas no relatório fiscal somente poderiam ser mantidas pela DRJ sob a premissa de que se tratam não vinculados direta e imediatamente ao processo produtivo, tal como sustentado pela Fiscalização”.

Tenta convencer que esses dispêndios “dizem respeito à infra-estrutura mina em que desempenhado o processo produtivo da Recorrente, razão pela qual afiguram-se essenciais ao regular desenvolvimento da atividade de extração e beneficiamento do minério”.

Pede, por fim, caso se entenda que esses serviços não se enquadram no conceito de insumo, que se reconheça o direito creditório como encargo de depreciação.

Sobre esse assunto é preciso destacar, em primeiro lugar, que não procede a alegação da recorrente de “que as motivações das glosas consignadas no relatório fiscal somente poderiam ser mantidas pela DRJ sob a premissa de que se tratam não vinculados direta e imediatamente ao processo produtivo”. As glosas podem e devem ser mantidas caso se entenda que os serviços não são insumos da produção, motivo que originou a glosa.

E foi isso que a DRJ fez ao afirmar que não existe a possibilidade de creditamento como insumo dos dispêndios com obras, não obstante ter dado um passo adiante e ter deixado consignado que esse tipo de dispêndio pode gerar crédito em relação aos encargos com depreciação, nos termos do inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o inciso III do § 1º do mesmo artigo, desde que reste demonstrado o direito.

Não há, portanto, a alegada nulidade por alteração no critério jurídico promovida pelo Acórdão recorrido.

Quanto ao mérito, tem razão a DRJ.

Isso porque as benfeitorias aqui em discussão, quando realizadas na propriedade do contribuinte, não são insumos da produção, devendo seus custos ser levados ao ativo imobilizado, uma vez que todas elas se enquadram na definição apresentada no item 6 do Pronunciamento Técnico 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados:

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

.....

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Dessa forma, o creditamento das contribuições deve se dar em relação aos encargos com depreciação, nos termos do que dispõe o inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o inciso III do § 1º do mesmo artigo.

É nesse sentido que vem decidindo este Conselho, a exemplo dos Acórdãos cujas ementas são a seguir reproduzidas:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Não se enquadram nesse conceito de insumos as despesas com transporte de funcionários e com obras de construção civil para melhorias e manutenção dos imóveis da empresa.

(Acórdão 9303-011.463, de 20/05/2021 – Processo nº 13053.000059/2010-12 – Relator: Vanessa Marini Ceconello)

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

ATIVO IMOBILIZADO. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

Não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.

(Acórdão 3302-009.586, de 24/09/2020 – Processo nº 11020.002702/2010-96 – Relator: Jorge Lima Abud)

E não havendo provas no processo de que esses dispêndios tenham sido incluídos no ativo imobilizado, não há como se reconhecer qualquer crédito das contribuições em relação a eles.

Como se já não bastassem os argumentos acima expostos para afastar o direito da recorrente aos créditos das contribuições relativos aos dispêndios com as obras civis que se encontram sob a lide, é interessante discurrir, a título de exercício, sobre cada um dos quatro serviços cujos créditos foram glosados, para demonstrar que, mesmo se eles não fossem tratados como bens do ativo permanente, não seria possível, com a certeza que a matéria exige, o enquadramento desses serviços, à luz do que restou definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170, no conceito de insumo.

Em relação ao serviço de “instalação de postes de iluminação na portaria da mina”, me parece bastante clara a impossibilidade de sua caracterização como insumo. Isso porque, seguindo os critérios propostos no voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, não é possível dizer que a produção da recorrente dependa intrínseca e fundamentalmente (critério da essencialidade) do poste de iluminação na portaria da mina, e muito menos que ele integre o processo de produção em razão das singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal (critério da relevância).

Quanto ao serviço denominado “obra civil”, não há nos autos qualquer informação que esclareça a que se refere essa obra, nem mesmo na planilha que a ora recorrente apresentou juntamente com a Manifestação de Inconformidade (Doc. 04), onde indicou, para os serviços glosados pela fiscalização, a vinculação de cada um deles com o processo produtivo. Dessa forma, na impossibilidade de se avaliar a essencialidade e relevância dessa “obra civil” para o processo produtivo, e considerando o ônus que recai sobre a recorrente de demonstrar a certeza e liquidez do crédito que pleiteia, não haveria como considerar esse serviço como insumo da produção capaz de gerar créditos das contribuições não-cumulativas.

No que diz respeito à “reforma de ponte de madeira”, a recorrente descreveu a vinculação que esse serviço tem com o processo produtivo no “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, trazido aos autos juntamente com a Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

Cód. Serv.	Descrição do Serviço	Vinculação com o processo Produtivo
000905SSS	SERV. MAO OBRA RET ISS 5	Serviço de reforma da ponte de madeira existente na estrada que liga a mina ao embarcadouro Cupixi, local onde o minério é levado para ser transportado, via ferroviária, até o porto, de onde será exportado. O serviço foi necessário para se manter o deslocamento do minério produzido até o ponto de embarque.

Como se percebe do texto apresentado, estamos aqui tratando de reforma de ponte de madeira em estrada utilizada para escoamento da produção, após, portanto, o encerramento do ciclo produtivo do minério. Só isso já seria mais do que suficiente para afirmarmos que esse serviço não atende ao critério da essencialidade e relevância definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170, de tal sorte que insumo da produção ele não é.

Em decisão que tratava de um dispêndio que guarda semelhança com o aqui discutido (serviços de melhorias de estradas), a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu nesse mesmo sentido, conforme podemos ver no excerto a seguir reproduzido do voto vencedor do Acórdão 9303-010.324, de 2020:

Por sua vez, os serviços de melhorias de estradas, consistente na manutenção de estradas privadas que conduzem à usina, efetivamente não tem vínculo algum com o processo produtivo. Se as estradas fossem próprias, arriscaria dizer que seriam serviços ativáveis dado a sua durabilidade. Mas se as estradas são de terceiros, trata-se também de mera liberalidade e conveniência no interesse exclusivo da sociedade.

Por fim, no tocante ao serviço denominado como “obras - montagem de sistema de incêndio”, caso ele estivesse relacionado aos locais onde é feita a produção de minério, restaria caracterizado o atendimento ao critério da relevância, uma vez que a prevenção contra incêndio é notadamente uma imposição legal. Mas não há como afirmar que essa obra tenha ocorrido em local associado com a produção, uma vez que não há qualquer informação sobre isso no processo. Assim, mesmo que esse não fosse um serviço cujo custo deveria ter sido levado para o ativo permanente, não seria possível afirmar, com a certeza requerida pela matéria, que se trata de um insumo da produção.

Dessarte, nego provimento na matéria.

Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque

Ponderando que, “conforme se verifica na descrição do processo produtivo apresentado, o bem destinado à venda (minério de ferro) é processado em etapas que vão da extração até à finalização do produto no pátio de instalação de tratamento (ITM)”, a DRJ concluiu “que despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o mencionado inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003”, e que “também não se amolda ao preceito do art. 3º, IX da Lei n 10.833/2003, pois trata-se de despesas com fretes destinados aos escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até à estação de embarque ou até o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado”.

Por isso manteve a glosa promovida pela fiscalização em relação aos fretes/transportes a seguir relacionadas, tendo indicado as seguintes motivações na coluna “Motivo” dos anexos em que constam as glosas:

- Frete de produto acabado da Mina para estação de ferroviário em Cupixi. (Anexo III)
- Frete de produto acabado da Mina para estação de ferroviário em Cupixi. (Anexo XII)
- Frete de produto acabado de Cupixi até o porto de embarque em Santana. (Anexo III)
- Frete de produto acabado de Cupixi até o porto de embarque em Santana. (Anexo XII)
- Transporte de produto acabado (Anexo IV)
- Transporte de minério para o porto (Anexo III)

Inconformada, a recorrente assevera que “os referidos transportes se enquadram no conceito de insumos do processo produtivo (...) na medida em que essenciais ao fechamento do ciclo de produção com a venda e consequente geração de receita”.

Tenta convencer que, “pelas próprias peculiaridades da indústria minerária (peso do produto, condições de carregamento/transporte e predominância das exportações por via marítima), o uso de equipamentos e veículos próprios, ou contratação de terceiros para transportar o minério até as estações ferroviárias e, em seguida, destas para o porto, é um fator empresarial indissociável do processo produtivo”.

Afirma ser “indene de dúvidas que a subtração dos serviços de frete em comento inviabiliza totalmente a atividade da Recorrente, uma vez que impede que a produção seja escoada até o porto para a consequente exportação dos produtos”.

Argumenta que, “além do enquadramento como insumo, os serviços de frete em questão, cujo ônus foi assumido pela Unamgen, podem ser enquadrados como fretes na operação de venda”, hipótese amparada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Defende que a expressão “operação” de venda, utilizada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, “deve ser compreendida em seu sentido amplo, capaz de abarcar as etapas necessárias à efetiva entrega do produto ao seu comprador final”.

Pede, com isso, o reconhecimento do direito ao crédito sobre esses fretes, “seja pela qualificação como insumo ou como modalidade de frete na venda”.

Como se percebe, são duas as análises a serem feitas sobre o assunto: (1) se o transporte de produto acabado até o porto de embarque pode ser considerado insumo da produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; e (2) se o transporte de produto acabado até o porto de embarque, antes da venda, pode ser enquadrado como frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em relação ao primeiro ponto, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, o que não alcança todas as atividades desenvolvidas pela empresa. E como esse frete ocorre para além da finalização da produção do minério, não há como considerá-lo insumo para fins de creditamento das contribuições.

Esse ponto foi expressamente abordado no REsp 1.221.170, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não

importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem entendido dessa mesma forma, como pode ser observado nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições sociais na sistemática de apuração não-cumulativa.

(Acórdão 9303-011.3554, de 13/04/2021 – Processo nº 10925.901881/2011-71 – Redator designado: Jorge Olmiro Lock Freire)

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

(Acórdão 9303-011.548, de 16/06/2021 – Processo nº 10925.002188/2009-07 – Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes)

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. VEÍCULOS E EMBARCAÇÕES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE

Os custos e despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de celulose (produtos acabados); não constituem insumos e não geram créditos passíveis de desconto da contribuição apurada no mês e/ ou de ressarcimento do saldo credor trimestral.

(Acórdão 9303-011.413, de 15/04/2021 – Processo nº 15578.000450/2009-81 – Redator designado: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

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

Ano-calendário: 2012

CRÉDITO FRETE. PRODUTO ACABADO. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DA PRÓPRIA CONTRIBUINTE. FORMAÇÃO DE LOTES

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos para formação de lotes objetivando a comercialização, não caracteriza insumo e, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

(Acórdão 9303-011.406, de 15/04/2021 – Processo nº 10783.904945/2014-08 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido

foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz-se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão 9303-010.724, de 17/09/2020 – Processo nº 10825.720107/2010-16 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

Nesse sentido, transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

No que diz respeito ao segundo ponto, o argumento da recorrente de que a expressão “operação” de venda, utilizada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, “deve ser compreendida em seu sentido amplo, capaz de abarcar as etapas necessárias à efetiva entrega do produto ao seu comprador final”, não merece ser acolhido, sob pena de contrariar o que está expressamente previsto na Lei.

Nesse aspecto, adoto as razões de decidir do Acórdão recorrido, a seguir reproduzidas:

Também não se amolda ao preceito do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de despesas com fretes destinados ao escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até à estação de embarque ou até o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado.

É de sabença geral que a expressão “operação de venda” indica todo e qualquer negócio jurídico do qual decorra a transferência da propriedade dos bens vendidos, o que não ocorre na transferência de produtos acabados para estocagem, haja vista que, nesta hipótese, a empresa continua ostentando a titularidade física e jurídica dos bens transferidos. Não ficou demonstrada a existência de negócio jurídico (operação de venda) subjacente.

No Direito brasileiro, não há como pretender-se a realização de um negócio jurídico de uma pessoa (física ou jurídica) consigo mesma. Logo, não há que se falar em “operação de venda” nessas circunstâncias.

Assim, foi correto o entendimento da Fiscalização concluindo que esses transportes de produto pronto não constituem fretes na operação de venda, uma vez que o produto ainda não havia sido vendido. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e desde que suportadas pelo vendedor, conforme legislação vigente.

Inexistindo operação de venda, descabe cogitar de “frete na operação de venda” e, por conseguinte, de desconto de créditos de PIS e Cofins na hipótese prevista nos artigos 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170, entendo que deva ser mantida a glosa feita pela fiscalização em relação ao transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi e em relação ao transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

Dos transportes diversos

A DRJ, considerando que não havia “elementos suficientes para identificação do bem transportado para análise da sua utilização no processo produtivo, prejudicando a análise também em relação à despesa com frete no transporte do bem”, e que é ônus do contribuinte

“fazer prova constitutiva do seu direito em relação às alegações trazidas na Manifestação de Inconformidade, conforme previsto no Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF)”, manteve a glosa relativa às despesas com os seguintes fretes, tendo indicado as seguintes motivações na coluna “Motivo” dos anexos em que constam as glosas:

- Retorno de material recebido em comodato (Anexo XIII)
- Retorno de material recebido em demonstração (Anexo XIII)
- Movimentação de bens para conserto (Anexo III)
- Remessa de equipamento para reparo (Anexo IV)
- Transporte de peça para reparo (Anexo IV)
- Transporte de peças não especificadas no documento fiscal, provavelmente ligadas à topografia, por conta da identidade do remetente (Anexo IV)
- Complemento de valor cobrado por remessa de equip. p/ reparo (Anexo XIII)
- Remessa de caminhão para reparos (Anexo XIII)
- Transporte de compressor vindo de manutenção (Anexo XIII)
- Transporte de veículo vindo do conserto (Anexo XIII)
- Remessa de equipamento para reparos (Anexo XIII)
- Transporte de caminhões. Serviço de transporte referente à remessa de caminhão Scania - UNAM 051 - que se encontrava avariado/sinistrado para manutenção mecânica, visando o retorno da finalidade/estado de origem do Caminhão (Anexo XII)
- Transporte de veículos (Anexo IV)
- Transporte de ativo imobilizado (maquinário) entre minas (Anexo III)
- Motivo do transporte não informado (Anexo XIII)

Também manteve a glosa relativa aos seguintes dispêndios, sob o argumento de que “não se trata de transporte de item que contenha requisito para que possa ser considerado passível de creditamento. Não se trata de dispêndios aplicados no processo produtivo da Defendente para análise de sua essencialidade ou relevância”:

- Transporte de documentos (Anexo IV)
- Transporte de mudança de pessoa física (Anexo XIII)

E manteve ainda a glosa em relação ao seguinte frete, justificando que “não há informação sobre a motivação para deslocamento do veículo da Mina Vila Nova para Santana/AP, que, conforme informado, é utilizado para fazer abastecimento e lubrificação de máquinas e equipamentos na mina. Sendo encaminhado para fora da mina, não há como avaliar se há permissão para creditamento do PIS/Cofins em relação à despesa com frete nesse deslocamento”:

- Transporte de Caminhões. Serviço de transporte referente ao deslocamento de caminhão comboio da Mina Vila Nova para Santana/AP. O caminhão comboio é utilizado para fazer o abastecimento e lubrificação das máquinas e equipamentos da mina. (Anexo XII)

A recorrente se defende de todas essas glosas dizendo que “os transportes elencados nesse item dizem respeito a transferência de bens para a consecução do objeto social desempenhado pela Recorrente. Tratam-se de remessas de bens para conserto, reparos,

manutenção e deslocamento de maquinário entre as minas da Recorrente”, sendo “indene de dúvidas, portanto, que esses custos e despesas são extremamente necessários para a logística do processo produtivo da Recorrente, devendo-se, portanto, ser reconhecidos os créditos apurados sobre os citados dispêndios”.

Acrescenta que, “para que não reste dúvida acerca da relevância e essencialidade desses serviços, a Recorrente informa que apresentou, em anexo à Manifestação de Inconformidade, planilha contendo a descrição dos serviços, de forma a deixar evidente que, sem esses serviços, o resultado pretendido na execução do objeto social (produto final ou serviço prestado) se torna inviável ou perde substancialmente as suas qualidades e atributos”.

A recorrente tem razão em parte do que afirma. No “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, trazido aos autos juntamente com a Manifestação de Inconformidade, podemos verificar, em relação a alguns dos dispêndios aqui analisados, qual foi o bem transportado e qual a sua vinculação com o processo produtivo, de tal forma que é possível aferir, para esses casos, se os custos incorridos são capazes de gerar crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Mas frise-se, nem todos os dispêndios glosados foram merecedores de esclarecimentos por parte da recorrente, de tal forma que não encontramos qualquer referência a eles no Doc. 04 acima referido.

Passemos à análise individual desses serviços glosados:

- Retorno de material recebido em comodato (Anexo XIII)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Retorno de material recebido em comodato, se tratando da devolução de uma escavadeira de esteiras, Volvo, modelo EC2108, deslocada da mina do Vila Nova até a empresa Tracbel, localizada em Marituba/PA. A escavadeira de esteiras foi utilizada na fase de escavação e carregamento do minério na mina. Referência: nota fiscal 1170”.

Ora, a retirada da escavadeira de esteiras das instalações da recorrente em nada contribui para a produção de minério, de tal forma que não é possível dizer que o frete pago para que isso ocorresse tenha atendido ao critério de essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170, e muito menos que os custos incorridos possam gerar direito ao aproveitamento de crédito nos termos do disposto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Glosa mantida.

- Retorno de material recebido em demonstração (Anexo XIII)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Transporte aéreo de carga, referente a retorno de material recebido em demonstração, tratando-se de um espectrometro, que é utilizado no laboratório para leitura de massas em partícula de minério, ou seja, para verificar a quantidade de ferro, de sílica e outros elementos da composição do minério. Utilizado no controle de qualidade. Referência: nota fiscal 1393”.

Da mesma forma do exposto no item anterior, não é possível assumir como insumo as despesas com frete para a retirada em definitivo de equipamentos

das instalações da empresa, com o agravante, neste caso, de que se trata de equipamento recebido em demonstração, que, em tese, não contribuiu para a produção de qualquer minério.

Glosa mantida.

- Movimentação de bens para conserto (Anexo III)

A recorrente não informa no “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, ou em qualquer outro lugar do processo, qual bem foi movimentado ou qual o seu vínculo com o processo produtivo, o que impede que analisemos se o transporte desse bem atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Dessa forma, não é possível afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus probatório é da recorrente.

Glosa mantida.

- Remessa de equipamento para reparo (Anexo IV)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Transporte de equipamento destinado a conserto e/ou reparo”.

O problema é que essa descrição de vínculo feita pela recorrente não esclarece qual bem foi enviado para conserto/reparo e muito menos qual o vínculo que ele mantém com o processo produtivo, o que impede que analisemos se o transporte desse bem atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Dessa forma, não é possível afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus probatório é da recorrente.

Glosa mantida.

- Transporte de peça para reparo (Anexo IV)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Transporte de equipamento destinado a conserto e/ou reparo”.

O problema é que essa descrição de vínculo feita pela recorrente não esclarece qual bem foi enviado para conserto/reparo e muito menos qual o vínculo que ele mantém com o processo produtivo, o que impede que analisemos se o transporte desse bem atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Dessa forma, não é possível afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus probatório é da recorrente.

Glosa mantida.

- Transporte de peças não especificadas no documento fiscal, provavelmente ligadas à topografia, por conta da identidade do remetente (Anexo IV)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Peças de desgaste e reposição dos motores de caminhões – equipamentos de escavação, carregamento e transporte de minério”.

Em relação a esse item, sendo a peça transportada utilizada em caminhão associado com as atividades do processo produtivo, é de se reconhecer que o frete para levar a peça até o local onde se encontrava o caminhão a ser reparado é também insumo do processo produtivo, podendo ser apropriado crédito das contribuições sobre os seus custos.

Glosa revertida.

- Remessa de equipamento para reparos (Anexo XIII)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Transporte rodoviário e carga, referente a remessa para conserto de espectrometro, que necessitava de reparos. O espectrometro é utilizado no laboratório para leitura de massas em partícula de minério, ou seja, para verificar a quantidade de ferro, de sílica e outros elementos da composição do minério. Utilizado no controle de qualidade. Referência: nota fiscal 1307”.

Em relação a esse item, atendendo a peça transportada ao critério de essencialidade e relevância para ser considerada um insumo do processo produtivo, é de se reconhecer que o frete para levar a peça até o local onde ela seria consertada é também insumo do processo produtivo, podendo ser apropriado crédito das contribuições sobre os seus custos.

Glosa revertida.

- Complemento de valor cobrado por remessa de equip. p/ reparo (Anexo XIII)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Transporte rodoviário e carga, referente a diferença de preço, cobrada a menor quando da remessa para conserto de espectrometro, que necessitava de reparos. O espectrometro é utilizado no laboratório para leitura de massas em partícula de minério, ou seja, para verificar a quantidade de ferro, de sílica e outros elementos da composição do minério. Utilizado no controle de qualidade. Referência: nota fiscal 1307”.

Em se tratando de complementação de frete já reconhecido como insumo (ver item anterior), é de se concluir que essa diferença de frete cobrada também está apta a gerar crédito das contribuições.

Glosa revertida.

- Remessa de caminhão para reparos (Anexo XIII)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo em relação à Nota Fiscal 3022: “Transporte rodoviário de carga, referente a remessa para conserto de caminhão Scania P420 8x4, que necessitava de reparos. O caminhão é utilizado para fazer o transporte de minério e outros materiais na área da mina. Referência: nota fiscal 1471”.

Atendendo o bem transportado ao critério de essencialidade e relevância para ser considerado um insumo do processo produtivo, é de se reconhecer que o frete para levá-lo até o local de conserto é também insumo do processo

produtivo, podendo ser apropriado crédito das contribuições sobre os seus custos.

Não obstante a DRJ ter mantido a glosa sobre a Nota Fiscal 3099 pelo mesmo motivo que manteve a glosa sobre a Nota Fiscal 3022, que foi aqui revertida, a recorrente não informa no “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, ou em qualquer outro lugar do processo, qual caminhão foi enviado para conserto e qual o seu vínculo com o processo produtivo, o que impede que analisemos se o transporte desse caminhão atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Glosa revertida para a Nota Fiscal 3022 e glosa mantida para a Nota Fiscal 3099.

- Transporte de compressor vindo de manutenção (Anexo XIII)

A recorrente informa no Doc. 04 a seguinte vinculação com o processo produtivo: “Transporte rodoviário de carga, referente a retorno de conserto do compressor CM 8798, que necessitava de reparos. O compressor é uma peça de reposição devido ao desgaste, aplicada em motores de caminhões Scania, sendo esses utilizados para carregamento e transporte de minério e equipamentos. Referência: nota fiscal 57748”.

Atendendo o bem transportado ao critério de essencialidade e relevância para ser considerado um insumo do processo produtivo, é de se reconhecer que o frete para o seu retorno do local de conserto é também insumo do processo produtivo, podendo ser apropriado crédito das contribuições sobre os seus custos.

Glosa revertida.

- Transporte de veículo vindo do conserto (Anexo XIII)

A recorrente informa no Doc. 04 as seguintes vinculações com o processo produtivo:

Nota Fiscal 4219 – “Transporte rodoviário de carga, referente a retorno de conserto do caminhão Scania P420 8x4, que necessitava de reparos. O caminhão é utilizado para fazer o transporte de minério e outros materiais na área da mina. Referência: nota fiscal 57452”.

Nota Fiscal 4241 – “Transporte rodoviário de carga, referente a retorno de conserto do caminhão Scania P420 8x4, que necessitava de reparos. O caminhão é utilizado para fazer o transporte de minério e outros materiais na área da mina. Referência: nota fiscal 57615”.

Nota Fiscal 4262 – “Transporte rodoviário de carga, referente a retorno de conserto do caminhão Scania semi-reboque, placa NEQ-6433, que necessitava de reparos. O caminhão é utilizado para fazer o transporte e deslocamento de equipamentos pesados (carregadeiras/motoniveladoras/tratores) entre as áreas de cava do minério, visando o ganho de tempo no deslocamento dos mesmos. Referência: nota fiscal 1606”.

Atendendo o bem transportado ao critério de essencialidade e relevância para ser considerado um insumo do processo produtivo, é de se reconhecer que o frete para o seu retorno do local de conserto é também insumo do processo

produtivo, podendo ser apropriado crédito das contribuições sobre os seus custos.

Glosa revertida.

- Transporte de caminhões. Serviço de transporte referente à remessa de caminhão Scania - UNAM 051 - que se encontrava avariado/sinistrado para manutenção mecânica, visando o retorno da finalidade/estado de origem do Caminhão (Anexo XII)

A recorrente não informa no “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, ou em qualquer outro lugar do processo, qual o vínculo do caminhão com o processo produtivo, o que impede que analisemos se o transporte desse caminhão atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Dessa forma, não é possível afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus probatório é da recorrente.

Glosa mantida.

- Transporte de veículos (Anexo IV)

A recorrente informa no Doc. 04 as seguintes vinculações com o processo produtivo:

Notas Fiscais 10638, 10639, 10640, 10641, 10642, 10643 e 10644 – “Transportar caminhões Scania 8x4 – Betim – Belém – item de ativo”.

Não tendo sido informada a razão do transporte dos caminhões e nem a vinculação deles com o processo produtivo, não há como analisarmos se os transportes desses caminhões atende ao critério de essencialidade e relevância para que possam ser considerados insumos aptos a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Notas Fiscais 10645 e 10646 – “Item vinculado ao transporte de minério no processo produtivo das fases da mina e de beneficiamento”.

Não tendo sido informada a razão do transporte e nem a sua origem e destino, não há como analisarmos se os transportes desses caminhões atende ao critério de essencialidade e relevância para que possam ser considerados insumos aptos a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Glosa mantida.

- Transporte de ativo imobilizado (maquinário) entre minas (Anexo III)

A recorrente não informa no “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, ou em qualquer outro lugar do processo, qual bem do ativo imobilizado foi movimentado ou qual o seu vínculo com o processo produtivo, o que impede que analisemos se o transporte desse bem atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Dessa forma, não é possível afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus probatório é da recorrente.

Glosa mantida.

- Motivo do transporte não informado (Anexo XIII)

A recorrente não informa no “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, ou em qualquer outro lugar do processo, qual bem foi movimentado ou qual o seu vínculo com o processo produtivo, o que impede que analisemos se o transporte desse bem atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Dessa forma, não é possível afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus probatório é da recorrente.

Glosa mantida.

- Transporte de documentos (Anexo IV)

A recorrente não apresenta qualquer defesa específica em relação a esse item. Até porque se trata de um serviço claramente dissociado do processo produtivo, inapto a gerar crédito das contribuições.

Glosa mantida.

- Transporte de mudança de pessoa física (Anexo XIII)

A recorrente não apresenta qualquer defesa específica em relação a esse item. Até porque se trata de um serviço claramente dissociado do processo produtivo, inapto a gerar crédito das contribuições.

Glosa mantida.

- Transporte de Caminhões. Serviço de transporte referente ao deslocamento de caminhão comboio da Mina Vila Nova para Santana/AP. O caminhão comboio é utilizado para fazer o abastecimento e lubrificação das máquinas e equipamentos da mina. (Anexo XII)

A recorrente não informa no “Doc. 04 - Planilha descrição serviços”, ou em qualquer outro lugar do processo, qual a razão para o transporte do caminhão, o que impede que analisemos se o serviço atende ao critério de essencialidade e relevância para que possa ser considerado insumo apto a gerar crédito das contribuições sobre os seus custos.

Dessa forma, não é possível afirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, cujo ônus probatório é da recorrente.

Glosa mantida.

Do serviço de operação portuária

Entendendo “que os gastos com serviços portuários não se constituem em insumos, haja vista que as atividades de carga e descarga, movimentação e transbordo de mercadoria são posteriores àquelas desenvolvidas no processo produtivo, pois, conforme consta do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços ocorridos depois de concluído, ou antes de iniciado, o processo de industrialização”, a DRJ manteve a glosa relativa ao serviço de operação portuária, tendo indicado as seguintes motivações na coluna “Motivo” dos anexos em que constam as glosas:

- Serviço de operação portuária para navio (Anexo III)
- Operação de carregamento de navio (Anexo V)
- Remoção de minério de navio (Anexo V)
- Admitido o crédito referente à armazenagem. Glosados os créditos relativos aos demais serviços: –Utilização das instalações de Abrigo e Acesso do Porto é a vantagem que usufruem os navios de encontrarem para seu abrigo e para a realização de suas operações (Anexo III)
- Admitido o crédito referente à armazenagem. Glosados os créditos relativos aos demais serviços: -Utilização das instalações de Abrigo e Acesso do Porto é a vantagem que usufruem os navios de encontrarem para seu abrigo e para a realização de suas operações (Anexo XII)
- Carregamento de navios – porto (Anexo XII)
- Movimentação de minério no porto. (Anexo XII)
- Operação de carregamento de navio (Anexo XIV)
- Operação de carregamento de navio e/ou outras despesas portuárias em geral (Anexo XIV)

Irresignada, a recorrente argumenta que “os dispêndios com despesas portuárias referem-se a valores pagos às empresas que operam o porto no qual o minério é manuseado, armazenado e embarcado em navios para exportação”.

Esclarece que, “à época das operações em questão, para escoamento do minério, era necessário o seu carregamento em vagões ferroviários, que os levavam até o pátio do porto”, e que, “em seguida, a empresa contratada pela Recorrente era responsável por descarregar os trens, armazenar e empilhar o minério em condições de ser recuperado pela retomadora (máquina), fazer a operação de manobra dos navios, recuperar o minério do solo e colocá-lo dentro dos porões dos navios, fazendo ainda o recheio da carga”.

Assevera que “é impossível realizar qualquer exportação de minério por via marítima sem incorrer em tais custos. Os dispêndios, pela sua indissociabilidade na efetivação da operação de venda, equivalem aos próprios custos com frete e armazenagem (sendo que, de fato, também remunera a armazenagem do minério)”.

Informa ter anexado “à Manifestação de Inconformidade planilha contendo a descrição dos referidos serviços (DOC. 04 da Manifestação de Inconformidade), de forma a deixar evidente que, sem esses serviços, o resultado pretendido na execução do seu objeto social (produto final ou serviço prestado) se torna inviável ou perde substancialmente as suas qualidades e atributos”.

Sem razão a recorrente.

Lembro, mais uma vez, que o conceito de insumo trazido pelo STJ no REsp 1.221.170 é baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, de tal forma que nem todos os custos arcados pela empresa na aquisição de bens e serviços estarão aptos a gerar crédito das contribuições.

Dessa forma, me alinho com a posição adotada no Acórdão recorrido no sentido de que os serviços portuários não são insumos da produção, haja vista ocorrerem após finalizada

a produção do minério, não havendo, portanto, a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre as despesas incorridas.

Nessa mesma linha vão as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Acórdão 9303-011.464, de 20/05/2021 – Processo nº 10880.722039/2015-61 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão 9303-010.724, de 17/09/2020 – Processo nº 10825.720107/2010-16 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos das contribuições sociais, apuradas no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-010.218, de 10/03/2020 – Processo nº 13897.000217/2004-56 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas com estivas, capatazia e guinchos nas operações portuárias de venda para o exterior (exportação), e projetos por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-009.727, de 11/11/2019 – Processo nº 13053.000270/2005-60 – Relator: Demes Brito)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/07/2004

DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.

(Acórdão 9303-009.719, de 11/11/2019 – Processo nº 15983.000037/2009-35 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Nego provimento.

Da alteração de critério jurídico – despesas de alugueis de veículos

Explicou a DRJ que a fiscalização glosou “as despesas com alugueis de veículos automotores, sob justificativa de que locação de bens móveis não se enquadra com um serviço, como também não é um bem, portanto não se enquadra nos incisos I ou II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e também na hipótese de creditamento do inciso IV desse mencionado art. 3º que não abrange aluguel de veículos”.

Amparando-se em soluções de consulta e de divergência publicadas pela Cosit e no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2015, a DRJ firmou posição de que veículos automotores não podem ser caracterizados como máquinas ou equipamentos, não estando a sua locação abrangida pelo inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Ponderou, com base no decidido pelo STF no julgamento do RE 116.121, que resultou na Súmula Vinculante nº 31, que “a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica como serviço, como também não é um bem”, e concluiu que “a locação de veículos não se enquadra no inciso II dos artigos 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas para geração de créditos como se insumo fossem”.

Por isso a DRJ manteve “as glosas efetuadas no item B do Relatório de Auditoria Fiscal (Anexos VI e XV)”, que se referem à locação de veículo sem motorista.

Quanto à locação de veículo com motorista, a DRJ, com base no entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 577, de 2017, de que essa locação “deve ser considerada como prestação de serviços”, se posicionou no sentido de que é possível a apuração de crédito das contribuições caso reste caracterizado o enquadramento como insumo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Por essa razão, a DRJ reverteu as glosas relativas à locação de veículos automotores com motorista, exceto nos casos em que os serviços prestados “não têm relação como o processo produtivo da empresa, cujas etapas vão da extração até à finalização do produto no pátio de instalação de tratamento (ITM)”, como é o caso dos serviços prestados pela AMAP Logística Ltda, CNPJ 13.452.341/0001-40, que “se deram na companhia de docas no porto de Santana ou na manutenção da estrada que liga a mina ao depósito de embarque de Cupixi” ou que consistiu no “transporte de material destinado a manutenção da estrada de ferro Cupixi/Porto Zamim”.

A recorrente, observando que “a DRJ reverteu as glosas atinentes apenas aos casos em que a locação do veículo foi acompanhada de motorista e atrelada ao processo

produtivo, caracterizando-se a prestação de serviço que, nos termos da decisão recorrida, ensejaria a apuração dos créditos de PIS/COFINS”, acusa o Acórdão recorrido de ter realizado nova alteração de critério jurídico, uma vez que “a Fiscalização, em momento algum, questionou a utilização dos bens locados no processo produtivo da empresa, indeferindo o saldo credor objeto da presente controvérsia tão somente em razão do equivocado entendimento de que os veículos não estariam abarcados na hipótese prevista no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03”.

Segundo a recorrente “o acórdão recorrido ensejou a violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, além da inobservância ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, o que enseja a nulidade da fundamentação adotada pela DRJ para embasar a glosa mantida”.

Sem razão a recorrente, uma vez que não há a aventada alteração de critério jurídico no Acórdão recorrido. A DRJ manteve a glosa utilizando o mesmo fundamento da fiscalização, qual seja, de que o inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não abriga a locação de veículos.

O que ocorreu é que a DRJ vislumbrou a possibilidade de a recorrente apurar crédito como serviço, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, nos casos em que a locação do veículo automotor tivesse sido acompanhada de motorista, desde que esse serviço atendesse ao critério da essencialidade e relevância para ser caracterizado como insumo.

Assim, nada a prover em relação a esse argumento.

Das despesas de alugueis de veículos sem motorista

Em relação a esse item, cuja glosa foi mantida pela DRJ, a recorrente não enfrenta diretamente o argumento da fiscalização e da DRJ de que o inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não oferece abrigo aos veículos automotores, mas apenas destaca o fato de que essa hipótese de creditamento é mais ampla do que aquela que permite o aproveitamento de créditos sobre insumos, que restringe a utilização do bem à etapa produtiva, e cita alguns precedentes deste Conselho em que foi reconhecido o crédito sobre o aluguel de veículos.

Sobre a matéria, entendo que está correta a posição assumida pela fiscalização e ratificada pela DRJ. Veículo automotor não é máquina e nem é equipamento. Isso fica bem claro quando verificamos que, no sistema harmonizado, as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), enquanto que os veículos automotores são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Também foi dessa forma que entendeu a RFB, quando publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, onde, tratando de matéria distinta da que aqui se discute, deixa claro que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feito isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta “e outros bens” após a expressão “máquinas e equipamentos”.

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Ainda, por refletir meu entendimento, reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão 3302-006.811, de 24/04/2019, de relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que adoto como razões de decidir:

A recorrente argumenta que veículos e caminhões estariam incluídos no termos “máquinas” e “equipamentos”, conforme consta das normas de regência. Ainda, que os aluguéis veículos são essenciais ao seu processo produtivo.

Não coaduno com esse entendimento, pois sempre que um dispositivo da legislação tributária quis alcançar os bens classificados como veículos, citou-os expressamente e, como muitas vezes se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Em um ensaio digno de aplauso feito pelo conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, a questão é bem explicada.

"Este serviço não pode ser considerado insumo, por não ser inerente ao processo produtivo da empresa, bem como não pode ser considerado como enquadrado no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003[1], pelo fato de veículo não ser considerado máquina ou equipamento. Neste ponto, ressalta-se que diversos atos legais diferenciam os termos máquinas, equipamentos e veículos. Exemplificando:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)” (grifou-se)

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de máquinas e veículos classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

(...)

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de

máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.” (grifou-se)

O Manual de Contabilidade Societária[2] assim dispõe sobre o tema:

v - Maquinas, Aparelhos e Equipamentos

Tal conta envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa. Na conta Instalações estariam os equipamentos e bens de auxiliares à produção e nesta os utilizados como base para a realização da atividade da empresa; todavia, inúmeras empresas classificam as instalações na própria conta Maquinas, Aparelhos e Equipamentos, mantendo controles paralelos para a segregação da depreciação

[...]

IX - Veículos

São classificados nessa conta todos os veículos que estão sob o controle da empresa, sejam os de uso da Administração, como os do pessoal de vendas ou de transporte de carga em geral. Os veículos de uso direto na produção, como empilhadeiras e similares, podem ser registrados na conta Equipamentos.

A Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 1.177, de 2009, exemplifica as classes de imobilizado, fazendo distinção entre máquinas e veículos:

37. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- (a) terrenos;*
- (b) terrenos e edifícios;*
- (c) máquinas;*
- (d) navios;*
- (e) aviões;*
- (f) veículos a motor;*
- (g) móveis e utensílios; e*
- (h) equipamentos de escritório.*

A Por fim, a TIPI vigente a partir de 2007, também faz a distinção entre máquinas e material de transporte, classificando, por exemplo, as empilhadeiras na posição 84.27, dentro da Seção XVI - MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS. Já os veículos, em geral, são classificados como material de transporte, na Seção XVII – MATERIAL DE TRANSPORTE, nos Capítulos 86 e 87”.

Assentadas nessas premissas, resta claro que os alugueis de veículo não podem ser considerado máquina ou equipamento de que trata o inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, de forma que a glosa sob essa rubrica deve ser mantida.

Dessa mesma forma entendeu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos Acórdãos cujas ementas reproduzo a seguir.

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

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas.

Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.

(Acórdão 9303-011.242, de 10/02/2021 – Processo nº 10314.722548/2016-08 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Ano-calendário: 2009

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.

(Acórdão 9303-009.650, de 16/10/2019 – Processo nº 10580.730133/2013-15 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santosl)

Dessarte, mantenho a glosa sobre a locação de veículos automotores sem motorista.

Das despesas de alugueis de veículos com motorista

A recorrente reclama que “a apuração de créditos em relação a essas despesas encontra previsão legal no citado art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Contudo, a DRJ, por entender se tratar de prestação de serviços, enquadrando os referidos dispêndios na hipótese do art. 3º, II, das já citadas leis, aduzindo – em flagrante alteração de critério jurídico, reitere-se – a suposta ausência vinculação desses itens ao processo produtivo da empresa”.

Explica que os bens alugados são “utilizados no desenvolvimento de sua atividade econômica e se prestam a promover o transporte do minério no curso do processo produtivo da empresa, desde a sua extração até o deslocamento ao porto onde será exportado”.

Argumenta que “a glosa decorreu tão somente em função do equivocado entendimento da DRJ de que o processo produtivo da Recorrente se encerraria no pátio de instalação de tratamento, quando, em verdade, a atividade desenvolvida pela companhia se encerra tão somente com a disponibilização, no porto, dos produtos para exportação”.

Em primeiro lugar, já vimos que essas despesas não estão aptas a gerar crédito das contribuições não-cumulativas nos termos do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, restando como alternativa, unicamente, a apuração de crédito por

enquadramento no inciso II desse mesmo artigo. Mas para isso é preciso que o serviço atenda ao critério de essencialidade e relevância, estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170.

E esse não é o caso das cinco glosas que restaram após o julgamento de primeira instância, cujos serviços estão assim descritos:

- Nota Fiscal 201400036 – Locação de pá carregadeira, sendo esse equipamento utilizado no porto da companhia docas de Santana para recolher o minério desmontado depositado em retroárea do porto e realizar o empilhamento deste na borda do terminal de carregamento, a fim de serem embarcados/carregados nos navios, para exportação.
- Nota Fiscal 201400028 – Locação de caminhão basculante, sendo esse equipamento utilizado para realizar o transporte de material (brita) destinado à manutenção da estrada que liga a mina ao depósito de embarque de ferro Cupixi. A manutenção é necessária para manter o deslocamento do minério produzido até o porto onde será exportado.
- Nota Fiscal 201400035 – Locação de caminhão basculante, sendo esse equipamento utilizado para realizar o transporte de material (brita) destinado à manutenção da estrada que liga a mina ao depósito de embarque de ferro Cupixi. A manutenção é necessária para manter o deslocamento do minério produzido até o porto onde será exportado.
- Nota Fiscal 201400041 – Locação de caminhão basculante, sendo esse equipamento utilizado para realizar o transporte de material (brita) destinado à manutenção da estrada que liga a mina ao depósito de embarque de ferro Cupixi. A manutenção é necessária para manter o deslocamento do minério produzido até o porto onde será exportado.
- Nota Fiscal 201400030 – Locação de caminhão basculante p/ transporte de material destinado à manutenção da estrada de ferro Cupixi / Porto Zamim – Km 107.

Dessa forma, entendendo que nenhum dos serviços acima referidos atende ao critério de essencialidade e relevância para a produção, mantenho a glosa sobre a locação de veículos automotores com motorista para as cinco notas fiscais referidas.

Das despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

A DRJ manteve as glosas promovidas pela fiscalização relativas “ao transporte do minério das instalações da empresa para o embarcadouro ferroviário em Cupixi, ao próprio transporte ferroviário de minério de ferro de Cupixi ao Porto, e ao transporte do Porto Zamin/AngloFerrus ao porto público”, identificadas nos Anexos VIII e XVII.

Argumentou que, “conforme análise já feita em relação ao subitem 3.3.2.2 deste voto, despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o mencionado inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003”, e “também não se amolda ao preceito do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003 pois trata-se de despesa com frete destinado ao escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado”.

Inferindo que “glosa em apreço é uma repetição (mesmos fundamentos) daquela impugnada no tópico “VII.1.2 – Transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi/Transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque”, a recorrente reafirma seus argumentos de que “as glosas em apreço podem ser enquadradas tanto como insumo (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) quanto como frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03)” e reitera toda a argumentação lá sustentada.

Diz “que a contratação de transporte para transferência do minério, que sai das unidades da Recorrente e segue para o embarcadouro ferroviário em Cupixi, o próprio Transporte Ferroviário de minério de ferro de Cupixi ao Porto e o transporte do Porto Zamin/AngloFerrus ao Porto Público é uma modalidade, ou mesmo desdobramento do frete na operação de venda”.

De fato, a glosa tratada neste tópico tem o mesmo fundamento daquela analisada no tópico “Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque”, onde restou decidido que o “transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003”, e que, inexistindo operação de venda, não há que se cogitar no creditamento com base no inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Assim, usando como razões de decidir as mesmas apresentadas no tópico “Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque”, e observando o que foi decidido no REsp 1.221.170, mantenho a glosa feita pela fiscalização em relação “ao transporte do minério das instalações da empresa para o embarcadouro ferroviário em Cupixi, ao próprio transporte ferroviário de minério de ferro de Cupixi ao Porto, e ao transporte do Porto Zamin/AngloFerrus ao porto público”, identificadas nos Anexos VIII e XVII.

Da necessidade de realização de diligência

Por fim, a recorrente pugna que, “caso este eg. CARF entenda que os documentos juntados ao presente processo administrativo não são suficientes à comprovação do direito postulado pela Recorrente, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência nesse sentido, haja vista que cabe ao Fisco fiscalizar e verificar as alegações do contribuinte”.

Abstraindo a generalidade do pedido de diligência apresentado pela recorrente, que sequer apresenta os requisitos estabelecidos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que implica em considerá-lo, nos termos do § 1º desse mesmo art. 16, como não formulado, é de se ressaltar a tentativa da recorrente em inverter o ônus probatório, que, conforme já mencionado no corpo deste voto, quando se trata de pedido de ressarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, incumbe a quem alega o crédito.

Não pode a recorrente querer se utilizar da diligência nesta fase processual, ou mesmo alegar o princípio da busca da verdade material, para suprir a sua inércia em demonstrar a certeza do crédito pleiteado. Seria de se esperar, no mínimo, que a recorrente tivesse trazido em seu Recurso Voluntário uma melhor descrição dos itens cujos créditos foram glosados, vinculando-os ao processo produtivo. Ainda mais que a DRJ, utilizando-se do conceito de insumo firmado no REsp 1.221.170-PR, reanalisou os itens glosados e justificou a reversão ou manutenção de cada uma das glosas.

Assim, entendendo que há nos autos elementos suficientes para a tomada de decisão, e, portanto, não vislumbrando a necessidade de realização de diligência, que poderia ser solicitada de ofício por este Colegiado, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, nego o pedido de diligência da recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não-cumulativas, reverter as glosas referentes: (i) ao transporte de peças não especificadas no documento fiscal, provavelmente ligadas à topografia, por conta da identidade do remetente (Anexo IV); (ii) à remessa de equipamento para reparos (Anexo XIII); (iii) ao complemento de valor cobrado por remessa de equip. p/ reparo (Anexo XIII); (iv) à remessa de caminhão para reparos (Anexo XIII – Nota Fiscal 3022); (v) ao transporte de compressor vindo de manutenção (Anexo XIII); e (vi) ao transporte de veículo vindo do conserto (Anexo XIII).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Redator designado.

Conforme a legislação, os precedentes, 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 vencedor.

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 a consequente análise sobre o conceito 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.º 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 juizes 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.”

No caso em concreto, a divergência que originou o entendimento vencedor versa, basicamente, sobre três grupos de dispêndios: transporte de produtos acabados, operações portuárias e aluguel de veículos automotor sem motorista.

O ilustre relator votou por negar o aproveitamento de créditos sobre os dois primeiros dispêndios por não serem dispêndios realizados durante o processo de produção, entendimento esse que foi vencido pela maioria da turma julgadora justamente por não coincidir com as teses fixadas no STJ e por não seguir a mesma linha de entendimento registrada no largo número de precedentes desta turma de julgamento.

Tanto os dispêndios com os transportes de produtos acabados, transporte de caminhões para reparo e dispêndios com operações portuárias são dispêndios relevantes e essenciais à atividade econômica do contribuinte, sem os quais a empresa não cumpriria com seu propósito econômico e social, razão pela qual enquadram-se no conceito intermediário de insumos e geram créditos das contribuições nos termos previstos no II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dentro dos grupos de dispêndios mencionados acima, os dispêndios individuais foram mencionados em detalhe no voto do relator e serão novamente reproduzidos no dispositivo deste voto para que as respectivas glosas sejam revertidas.

Com relação ao aluguel de veículo automotor sem motorista a única controvérsia entre o entendimento vencedor e o entendimento vencido reside na natureza jurídica do veículo automotor, se é considerado máquina/equipamento ou não.

Por maioria, esta turma de julgamento entendeu que o contribuinte comprovou a utilização do veículo automotor sem motorista em sua produção e atividade econômica e, diante de tal comprovação, ficou evidente que não se trata de veículo de passeio ou qualquer outro veículo que não possibilitaria o aproveitamento de crédito previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03, razão pela qual correspondem à natureza jurídica de máquinas e/ou equipamentos nos moldes da legislação.

Diante de todo o exposto e fundamentado, deve ser DADO PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para que a glosa realizada sobre os seguintes dispêndios sejam revertidas:

(i) frete de produto acabado da Mina para estação de ferroviário em Cupixi (Anexos III e XII);

(ii) frete de produto acabado de Cupixi até o porto de embarque em Santana. (Anexo III e XII);

(iii) transporte de produto acabado (Anexo IV);

(iv) transporte de minério para o porto (Anexo III);

(v) remessa de caminhão para reparo (Anexo XIII), na parte relativa à NF 3099;

(vi) transporte de caminhões - serviço de transporte referente à remessa de caminhão Scania - UNAM 051 - que se encontrava avariado/sinistrado para manutenção mecânica, visando o retorno da finalidade/estado de origem do Caminhão (Anexo XII);

(vii) serviço de operação portuária para navio (Anexo III);

(viii) operação de carregamento de navio (Anexo V);

(ix) remoção de minério de navio (Anexo V);

(x) utilização das instalações de Abrigo e Acesso do Porto é a vantagem que usufruem os navios de encontrarem para seu abrigo e para a realização de suas operações (Anexos III e XII);

(xi) carregamento de navios – porto (Anexo XII);

(xii) movimentação de minério no porto (Anexo XII);

(xiii) operação de carregamento de navio (Anexo XIV);

(xiv) operação de carregamento de navio e/ou outras despesas portuárias em geral (Anexo XIV);

(xv) despesas com locação de veículo sem motorista utilizados em todas as atividades da empresa, exceto veículos de passeio;

(xvi) despesas com locação de veículo com motorista utilizados em todas as atividades da empresa (NFs 201400036, 201400028, 201400035, 201400041 e 201400030);

(xvii) outros custos incluídos como despesas de armazenagem e frete na operação de venda (Anexos VIII e XVII);

(xviii) transporte de veículos (Anexo IV) relacionado com as notas fiscais 10645 e 10646;

(xiv) dispêndios com transporte de caminhões - serviço de transporte referente ao deslocamento de caminhão comboio da Mina Vila Nova para Santana/AP (Anexo XII).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima