



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.901642/2013-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.206 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente PAUL WURTH DO BRASIL TECNOLOGIA E SOLUCOES INDUSTRIAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.

As despesas realizadas com serviço de armazenagem não geram créditos das contribuições para o PIS e da Cofins, pois não se encontram previsto no contrato firmado pela contribuinte, bem como não há prova nos autos de que tais serviços/despesas foram suportadas pela recorrente.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários intitulados como “SERVIÇOS DE CONSULTORIA LOGÍSTICA” vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado. Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reverter a glosa relativa aos dispêndios sob a rubrica “serviços de consultoria

logística”, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros Vinicius Guimarães, Larissa Nunes Girard e Gilson Macedo Rosenberg filho que negavam o recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento – PER de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa (Mercado Interno) no montante de R\$ 385.610,87, relativo ao 3º trimestre de 2008, seguido de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito, apresentados pela contribuinte acima qualificada.

Os documentos tiveram processamento eletrônico, com intervenção do Serviço de Fiscalização da DRF/Belo Horizonte, que procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos, cujo resultado se encontra no Relatório Fiscal relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 06.1.01.00-2012-01339-0 (fls. 89 a 102), que abrangeu o período de janeiro a dezembro de 2008.

De acordo com o relatório fiscal, foi efetuada a análise e conferência dos créditos das contribuições não-cumulativas, a partir dos dados constantes nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, confrontados com as planilhas de cálculos, arquivos contábeis e documentação apresentada pela contribuinte no decorrer dos procedimentos fiscais. Foram glosados créditos relativos às despesas e custos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, correspondentes a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, serviços de consultoria e logística e serviços de consultoria.

Em relação ao período objeto deste processo, o crédito foi reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 36.932,33, em face das glosas efetuadas pelo fisco, por entender que tais créditos não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria.

Em consequência, houve homologação parcial de sua(s) Dcomp, conforme despacho decisório de nº 048868047, emitido em 04/04/2013 (fl. 35), do qual a contribuinte tomou ciência em 17/04/2013, conforme tela acostada à fl. 48.

Em 16/05/2013, foi protocolizada a manifestação de fls. 02 a 18, contendo os elementos a seguir sintetizados.

O conceito de insumo e os créditos das contribuições não-cumulativas:

Aduz que a autoridade fiscal se vale de interpretação já superada pela jurisprudência do CARF e dos tribunais pátrios, assim como por diversas decisões do próprio fisco, emanadas em processos de consulta, e decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento.

Neste contexto, passa a tecer considerações acerca do conceito de insumo para fins de apuração dos créditos do PIS e da Cofins, discorrendo sobre as variações de acordo com

cada espécie de tributo, como o IRPJ, o ICMS e o IPI, até chegar às contribuições aqui tratadas.

De acordo com o seu entendimento, a legislação de regência do PIS e da Cofins não traz qualquer tipo de definição para o conceito de insumos, limitando-se a dizer que ensejarão créditos os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Segue discorrendo sobre o tema, inclusive com citações doutrinárias, defendendo que a legislação somente comporta restrições feitas de maneira expressa ao conceito de insumo.

Neste sentido, acusa de ser restritivo o posicionamento adotado pela RFB, constante em soluções de consulta diversas, em consonância com a Instrução Normativa SRF nº404/2004, como ocorre em relação ao ICMS e ao IPI, tributos com sistemática diversa.

Afirma que a própria RFB vem mudando seu posicionamento, em soluções de consulta mais recentes, as quais têm admitido a apropriação de créditos em relação a itens de compra que não se enquadram no conceito restrito de insumo anteriormente defendido pelo fisco. Registra, ainda, manifestação do órgão máximo do CARF e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no mesmo sentido.

Por fim, a reclamante reconhece a dificuldade de se determinar a possibilidade de utilizar créditos sobre um determinado dispêndio, dado o caráter genérico e abstrato das leis, concluindo que a caracterização de um bem ou serviço como insumo irá variar de acordo com as particularidades de cada processo produtivo, considerando-se a realidade fática específica de cada um.

Dos créditos relacionados às despesas de frete e armazenagem:

Alega que jamais prestou serviços de construção civil, que sequer consta em seu objeto social, embora o contrato celebrado com a TKCSA prevesse a prestação desses serviços.

Sobre esse contrato, explica que segue modelo geral, que prevê a realização de obras civis, o que levou a autoridade fiscal a supor a prestação desse serviço, sem considerar a explicação apresentada pela fiscalizada, em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal, segundo a qual tal serviço consiste no acompanhamento do trâmite das mercadorias/equipamentos importados pelo cliente TKCSA, supervisionando a sua armazenagem e transporte até a sua planta.

Segue explicando que, no caso em questão, foi contratada para fornecer, juntamente com a sua coligada no exterior, um alto-forno de gigantescas proporções, feito sob medida para o cliente, tarefa esta que somente pode ser executada no local de instalação, e, necessariamente, deverá estar ligado ao solo e a outros conjuntos industriais, através de obras civis de infra-estrutura, o que não retira a característica de industrialização de seu fornecimento. Neste sentido, transcreve decisão do antigo Conselho de Contribuintes.

Acrescenta que grande parcela das partes e peças eram de origem importada e deveriam ser cuidadosamente armazenadas e transportadas até a planta do cliente, onde, seguindo a um planejamento logístico, seriam utilizadas na montagem do alto-forno.

Assim, todo o gerenciamento dessas partes e peças foi contratado pelo cliente, e é justamente esse serviço que é chamado de gerenciamento de obra, ou seja, o serviço de engenharia associado à fabricação do alto-forno.

Defende, portanto, o direito ao crédito relativo às despesas relacionadas com a contratação de frete e armazenagem das peças importadas, por estarem diretamente relacionadas ao serviço de gerenciamento de obras prestado.

De outra banda, a reclamante pondera que, caso os serviços de gerenciamento de obra fossem considerados serviços de construção civil, estariam sujeitos ao regime cumulativo das contribuições, por força do inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, e, portanto, sua receita deveria ser tributada às alíquotas de 0,65% e 3% para o PIS e a Cofins, respectivamente, o que significa dizer que a interessada teria

direito ao crédito decorrente do pagamento a maior, com base nas alíquotas da não-cumulatividade.

Dos créditos relacionados aos serviços de consultoria logística:

Explica que contratou a empresa NPT Brasil Projetos & Transportes Internacionais Ltda. para efetuar a coordenação e manuseio dos equipamentos/mercadorias importados pela TKCSA que chegavam ao porto. Assim, os serviços de desembarço e movimentação aduaneira das peças importadas estão diretamente ligados aos serviços de gerenciamento de obras, constituindo-se, portanto, como insumos destes.

Acrescenta que, sem esses serviços, não seria possível que as partes e peças chegassem em condições e a tempo para a montagem do alto-forno.

Do pedido:

A interessada conclui pedindo a reconsideração do despacho decisório, para que sejam homologadas as compensações efetuadas, e, subsidiariamente, caso se entenda que os créditos são indevidos porque os serviços de gerenciamento de obra são serviços de construção civil, que se reconheça o direito de crédito decorrente do recolhimento maior que o devido na alíquota aplicável (pelo regime cumulativo).

É o relatório.

A lide foi decidida pela 1ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, nos termos do Acórdão nº 02-78.010, de 23/01/2018 (fls.194/206), que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, para cancelar as glosas dos créditos relativos ao pagamento dos serviços de transporte de peças e partes, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES E ARMAZENAGEM.

Estando previsto o transporte dos equipamentos no contrato firmado pela contribuinte, os gastos aplicados no pagamento de fretes subcontratados para esse fim constituem insumos da prestação de serviços estabelecida no referido contrato, diferentemente dos gastos com armazenagem, os quais não se encontram previstos no mesmo contrato.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CONSULTORIA LOGÍSTICA.

As despesas realizadas com serviço de consultoria logística não geram créditos das contribuições para o PIS e da Cofins, por não haver previsão específica para tanto nem se enquadrarem no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. REGRA. AUSÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual

seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, a não ser nos casos especialíssimos em que o Ministro da Fazenda atribua a Súmula do CARF efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, mesmo que proferidas por tribunais superiores, só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo, salvo nas situações previstas pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Em face do princípio da legalidade, os atos administrativos nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Em consequência, matérias que não foram expressamente questionadas na manifestação de inconformidade não compõem o objeto do litígio, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o arrazoadado de fls. 219/234, após síntese dos fatos relacionados com a lide, reitera as alegações deduzidas em sede de manifestação de inconformidade. Ao final requer *que seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido, para que seja reformada a decisão proferida pela Delegacia da Receita federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), cancelando-se, integralmente, a glosa fiscal aqui vergastada, de maneira que sejam homologadas as compensações vinculadas à DCOMP n.º 35234.29931.301008.1.11-4949.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 11/05/2018 (fl.216) e protocolou Recurso Voluntário em 05/06/2018 (fl.217) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito do litígio.

II – Mérito:

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de crédito da Cofins, apurados sob o regime da não-cumulatividade, decorrentes das operações da interessada com o mercado interno, vinculado a pedidos de compensações, que

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

foi deferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição.

Após o julgamento de primeira instância administrativa, restou controvertida as glosa sobre as rubricas: ***despesas com armazenagem e serviços de consultoria e logística***.

II – Conceito de insumo:

A respeito do conceito de insumo, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º -A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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, consumidas 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) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

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

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) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º -A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. 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 laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prossequindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no 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.

*No **caso em tela**, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).*

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. 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.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de

interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de srvilos (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. 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.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Feitas estas considerações, passa-se à análise específica dos créditos relacionados às **despesas com armazenagem** e **serviços de consultoria logística**:

a) Despesas com armazenagem:

Consta do item 3 do Relatório Fiscal, que a fiscalização efetuou as glosas referente as despesas com armazenagem, por entender que tais gastos com subcontratação de serviço de armazenagem não se enquadram como insumos na atividade da contribuinte e nem estão expressamente previstos na legislação de regência.

Em contra partida a recorrente defende que tais despesas possuem caráter de insumos, por estarem relacionadas com a contratação de armazenagem das peças importadas, a serem empregadas na fabricação do alto forno.

Primeiramente, oportuno consignar que sobre referidas despesas, a única menção que a lei faz ao creditamento de gastos com transporte e armazenagem é no que diz respeito a **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, quando o ônus for suportado pelo vendedor, previsto no inciso IX do artigo 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

Contudo, a apuração do crédito de armazenamento, assim como a do frete (cancelada a glosa pela instância *a quo*) não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez que o dispêndio, em tese, configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal, custo e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Neste caso, a meu ver, não se trata de insumos adquiridos pela contribuinte, cujo armazenamento estivesse incluído em seu custo de aquisição. Sendo assim, resta a hipótese de creditamento no caso de se considerar os serviços de transporte e armazenamento contratados pela contribuinte, por si só, como insumos do seu serviço prestado à TKCSA.

No entanto, sobre as despesas de armazenamento da recorrente, levantou a fiscalização as seguintes informações junto à contribuinte:

Em resumida análise do referido contrato, verificamos que se trata Contrato para Construção de uma Planta de Alto Forno celebrado em 31/10/2006 entre a Paul Wurth S.A. e Paul Wurth Tecnologia e Equipamentos para Metalurgia Ltda., como "CONTRATADAS" e Thyssen Krupp Companhia Siderúrgica do Atlântico, como "CONTRATANTE".

Nesse contrato destacamos as seguintes cláusulas correspondentes às "Definições", "Escopo do Trabalho da Contratada e Etapas da Conclusão" e cláusulas em que são definidas "Preço do Contrato":

"Contrato Para Construção de uma Planta de Alto Forno entre Paul Wurth S.A. 32, rue d'Alsace L-l 122 Luxemburgo e Paul Wurth do Brasil Tecnologia e Equipamentos para Metalurgia LTDA Rua Andaluzita, 110, 30310-030 - Belo Horizonte - MG (doravante denominados separadamente e em conjunto "CONTRATADA") E Thyssen Krupp CSA Companhia Siderúrgica Rua Lauro Müller 116/2801 22290 160 Rio de Janeiro Brasil (doravante denominada "CONTRATANTE")

(a CONTRATADA e a CONTRATANTE são doravante denominadas "PARTES")

1.1. a SERVIÇOS DE CONSULTORIA deverá significar aqueles serviços relacionados à construção da PLANTA, conforme definido mais detalhadamente no ANEXO A, Volume A, Seção 2.21 e Art. 2.3.7.

1.1.3 COMISSIONAMENTO deverá significar TESTES FUNCIONAIS E COMISSIONAMENTO A QUENTE, ambos especificados no ANEXO F.I.

1.1.28 LOCAL DA OBRA deverá significar o LOCAL DA OBRA de construção próximo à Sepetiba. Santa Cruz, onde a PLANTA deverá ser construída.

1.1.28a ADMINISTRAÇÃO DO LOCAL DA OBRA deverá significar o serviço, conforme definido no ANEXO A, Volume A, Seção 2.21

1.1.30a SUPERVISÃO deverá significar os serviços relacionados ao COMISSIONAMENTO da PLANTA, conforme definidos mais detalhadamente no ANEXO A, Volume A, Seção 2.21.

2.3 Fornecimento de Equipamentos e Materiais (incluindo Engenharia básica e detalhada, Fabricação, Fornecimento e SERVIÇOS DE CONSULTORIA para a Edificação, SUPERVISÃO de COMISSIONAMENTO).

2.3.3 A CONTRATADA deverá fornecer ou providenciar, diretamente ou através das SUBCONTRATADAS, toda a fabricação e entrega ao LOCAL DA OBRA dos equipamentos e materiais que constituem parte do TRABALHO.

2.3.4 Todos os equipamentos e materiais da CONTRATADA deverão ser adequados à execução segura do TRABALHO, conforme definido na ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA. Todos esses equipamentos e materiais deverão estar sujeitos à inspeção ocasional pela CONTRATANTE, conforme especificado mais detalhadamente no Art. 13. Quaisquer equipamentos e materiais considerados inseguros ou defeituosos deverão ser imediatamente retirados do TRABALHO pela CONTRATADA e substituídos ou reparados sem demora para a conclusão da PLANTA.

2.3.5 A CONTRATADA deverá ser totalmente responsável pela embalagem adequada e entrega dos equipamentos e materiais mencionados ao LOCAL DA

OBRA, excluindo liberação alfandegária e armazenagem, guarda e controle para proteção contra roubo, más condições climáticas, perigos e fatores semelhantes.

2.3.7 A CONTRATADA deverá prestar SERVIÇOS DE CONSULTORIA de acordo com o ANEXO A, Volume A, Seção 2.21.

2.4 Participação em Obras Civis (incluindo engenharia)

2.4.1 A CONTRATADA deverá prestar participação em obras civis, conforme especificado na ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA.

2.8 Treinamento

Durante o COMISSIONAMENTO, a CONTRATADA deverá fornecer treinamento para o pessoal da CONTRATANTE, conforme especificado no ANEXO A, Volume A, Seção 2.23 (Treinamento).

11.1 PREÇO DO CONTRATO

11.1.2 PORÇÃO LOCAL

11.1.2.2 Treinamento, SERVIÇOS DE CONSULTORIA relativos a levantamento, SUPERVISÃO de COMISSIONAMENTO e GERENCIAMENTO DA OBRA, totalizando: BRL 22.910.000,00 (por extenso: vinte e dois milhões, novecentos e dez mil Reais),

O preço dos serviços da CONTRATADA no LOCAL DA OBRA são baseados no trabalho sem impedimentos e ininterrupções de acordo com o CRONOGRAMA, fazendo parte da ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA, exceto se tal interrupção for causada pela CONTRATADA ou com exceção das disposições dos Artigos 9.1 e 9.2." (grifou-se)

Sobre a informação acima, restou consignado no corpo do voto da decisão recorrida o seguinte acerto:

E quanto aos serviços de armazenagem, não se vislumbra que a contratação de tais serviços sejam dispêndios aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços da interessada, conforme exige a legislação. Dizem respeito às necessidades de logística operacional da transportadora, indiretamente vinculado à fabricação e montagem do alto-forno, além de que sua ausência, em tese, sequer impediria a execução do serviço contratado com a TKCSA.

Tanto é que o contrato firmado pela interessada exclui a sua responsabilidade sobre esses serviços, conforme se depreende da cláusula a seguir transcrita:

"2.3.5 A CONTRATADA deverá ser totalmente responsável pela embalagem adequada e entrega dos equipamentos e materiais mencionados ao LOCAL DA OBRA, excluindo liberação alfandegária e armazenagem, guarda e controle para proteção contra roubo, más condições climáticas, perigos e fatores semelhantes." (grifou-se)

Assim, por todo o exposto, é de se concluir que as glosas dos créditos calculados sobre os gastos com fretes dos equipamentos transportados até a planta devem ser canceladas, mantendo-se eventuais glosas de créditos calculados sobre despesas com armazenagem.

Como exposto acima, não se vislumbra que tais serviços/despesas foram suportados pela recorrente, não há prova nesse sentido, inclusive o próprio contrato exclui tal responsabilidade.

Portanto, uma vez consignado no contrato a exclusão da responsabilidade pelos dispêndio com armazenagem, deve ser mantida a glosa de créditos calculados sobre tais serviços.

b) Serviços de consultoria logística:

Com relação aos gastos referente aos serviços de consultoria logística que foram glosados pela fiscalização e mantidos pela decisão *a quo*, por não haver previsão específica para

tanto, pelo fato de não se enquadrarem no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Oportuna a transcrição do trecho do voto nesse sentido:

Com efeito, o serviço prestado de consultoria não pode ser considerado insumo, mediante o conceito adotado neste voto, uma vez que tal serviço não verte sua utilidade diretamente na produção de bens ou prestação de serviços, ou seja, tais serviços não foram empregados na construção do alto-forno, mas sim na logística para desembarcar no porto os equipamentos importados, em segurança e de forma ágil, para que fossem transportados até o local onde seriam utilizados na montagem do alto-forno.

Tratando-se de serviços de consultoria logística, que toca, na descrição da própria reclamante, à coordenação e manuseio dos equipamentos/mercadorias importados pelo cliente, que chegavam ao porto de Itaguaí, resta evidente a natureza indireta da relação entre tal conjunto de serviços e os processos de industrialização (montagem) do alto-forno realizados pela contribuinte.

Mesmo considerando a complexidade do contrato firmado pela contribuinte, que inclui diversas atividades conexas à construção do alto-forno, trata-se, claramente, de dispêndios indiretos, que, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de PIS/Cofins em regime de apuração não-cumulativo.
(grifou-se)

Por seu turno, a recorrente defende a legitimidade dos créditos:

35) Ora, a Recorrente não é uma empresa de logística e desembarço aduaneiro, a solução para efetuar a coordenação e manuseio dos equipamentos/mercadorias importados pela TKCSA que chegavam ao porto de Itaguaí foi contratar uma empresa especializada nestes serviços. Assim, a Recorrente celebrou um contrato com a NPT Brasil Projetos & Transportes Internacionais Ltda.

36) Dessa forma, assim como no caso dos serviços de armazenagem e transporte, os serviços de desembarço e movimentação aduaneira das peças importadas pela TKCSA, prestados pela NPT Brasil Projetos & Transportes Internacionais Ltda., eram diretamente ligados aos serviços de gerenciamento de obra prestados pela Recorrente.

37) Sem tais serviços, a Requerente não teria como assegurar que as partes e peças necessárias à montagem (industrialização) do alto-forno chegassem nas condições corretas e no tempo exato, o que foi reconhecido pela DRJ/BHE em sua decisão, mantendo-se, todavia, a glosa dos créditos em razão do conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS que a RFB se baseia, repita-se, declarado como ilegal pelo STJ em Recurso Especial julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

O litígio ora em discussão merece alguns destaques.

Como explanado acima, só podem ser considerados como insumos os bens e os serviços essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda, o que demanda, então, o cotejo entre a atividade da empresa e a despesa que se alega como insumo.

Logo, o insumo deve ser necessário e essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Inicialmente, cabe esclarecer que a recorrente atua no ramo de “*desenvolvimento de engenharia e a realização integral ou parcial da fabricação, montagem ou outras formas de construções metálicas, mecânicas, hidráulicas, pneumáticas, elétricas, automação e outros tipos de construções, no campo da indústria metalúrgica, de transformação, mineração, energia e meio ambiente, seja por si ou por intermédio ou em colaboração com outras empresas*”, conforme contrato social juntando às fls.25/33.

No caso em tela, a recorrente foi contratada, juntamente com sua coligada Paul Wurth S.A., com sede em Luxemburgo, para industrializar e fornecer um alto-forno, um equipamento industrial de gigantescas proporções, feito sob medida de acordo com as especificações que foram fornecidas pelo cliente. Segundo suas explicações, a recorrente contrata um terceiro “NPT Brasil Projetos & Transportes Internacionais Ltda.”, para realizar o serviço de manuseio dos equipamentos/mercadorias importados pela TKCSA que chegavam ao porto de Itaguaí.

A meu ver é impossível negar que, para chegar ao seu destino, os produtos devem sofrer movimentação nas instalações dentro do porto, ser conferidos e transportados internamente. As atividades de ova e desova, conferência de carga, movimentação de mercadorias para as embarcações, a transferência de mercadorias ou produtos de um para outro veículo de transporte, bem como o carregamento e a descarga com equipamentos de bordo são imprescindíveis ao processo que irá gerar receita. Embora antecedam o processo produtivo da adquirente, são serviços essenciais a ele. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Mencionados gastos, quando contratados por pessoa jurídica domiciliada no País e suportados pelo adquirente dos insumos, como é o caso em litígio, podem gerar créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativos com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista integrem o valor de aquisição dos insumos.

Para corroborar com esse entendimento, cito o acórdão nº 3402-007.191, de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, *in verbis*:

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados (...). (Processo nº 10783.901348/2015-02, Acórdão nº 3402-007.191 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Rel. Maria Aparecida Martins de Paula, Sessão de 17 de dezembro de 2019). (**grifou-se**)

No mesmo sentido:

[...] NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo [...]. (Acórdão nº 3201-003.170 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 11543.100064/2005-10, Rel. Marcelo Giovani Vieira, Sessão de 27 de setembro de 2017). (**grifou-se**)

[...] NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. Os dispêndios

com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo. Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado. (Acórdão nº 3201-007.206 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 16349.000189/2009-86, Rel. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Sessão de 22 de setembro de 2020)

Dessa forma, entendo que devem ser afastados os óbices apontados pela fiscalização, cabendo a reversão integral das glosas efetuadas a título de “serviços de consultoria logística”.

III – Conclusão:

Por todo exposto, conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, para reverter a glosa relativa aos dispêndios sob a rubrica “serviços de consultoria logística”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green