



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.904952/2014-00
Recurso Voluntário
Resolução nº 3301-001.791 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2022
Assunto LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS DE PIS E COFINS
Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem: (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período: a) Laudo descritivo de todo o processo produtivo da empresa, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo e b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; ii) indique se há dispêndios comuns à parte administrativa da empresa, detalhando-os e iii) ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte, manifeste-se a autoridade fiscal, se desejar, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), José Adão Vitorino de Moraes, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto). Ausente a Conselheira Juciléia de Souza Lima, substituída pelo Conselheiro Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em virtude do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER de nº

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

24064.04558.191214.1.5.11-1116) de créditos de Cofins não cumulativa do 2º trimestre de 2012, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de vendas não tributadas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Conforme Despacho Decisório de fl. 1.965, do crédito pleiteado no valor de R\$ 11.816.477,02, foi deferido à interessada o montante de R\$ 5.709.751,89. Por tal razão, a Dcomp de nº 08697.48645.270213.1.3.11-4506, vinculada ao PER analisado, foi parcialmente homologada.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 6/24, o Auditor Fiscal relata que observou a existência de créditos passíveis de ressarcimento decorrentes de receita não tributadas no mercado interno e de receitas de exportação, mas que somente foi solicitado ressarcimento dos créditos vinculados à receita não tributada. Narra, ainda, que os créditos relativos à importação foram totalmente deduzidos da contribuição a pagar, não sendo solicitados no PER/Dcomp em análise.

Na sequência, relata as inconsistências verificadas no procedimento fiscal.

No tópico “IV – BENS PARA REVENDA”, diz que verificou que a empresa adquiriu e revendeu “ureia pecuária – NCM 31021010”, produto que é tributado pelo PIS/Cofins na entrada e na saída. Afirma que os créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno não podem ser ressarcidos ou compensados, podendo apenas ser deduzidos da própria contribuição. Explica que segregou a parcela de créditos que geram o direito ao ressarcimento ou compensação (vinculados à receita de exportação e às receitas não tributadas no mercado interno) daquela que não gera o mesmo direito (créditos presumidos e créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno). Relata que o método do rateio proporcional, utilizado pela empresa, só pode ser utilizado em relação aos custos, despesas e encargos comuns. Conclui que todo o crédito relacionado à compra de ureia deve estar vinculado à receita tributada no mercado interno. Assevera que não há previsão legal de ressarcimento ou compensação desses créditos, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/2004. Informa que os valores ajustados estão no “DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO - BENS PARA REVENDA”, em anexo ao processo.

No tópico “V – BENS UTILIZADOS COMO INSUMO”, a autoridade fiscal demonstra que a interessada se creditou de aquisições de matéria-prima, material de embalagens, material de uso e consumo, material auxiliar e combustíveis e lubrificantes.

Relativamente às aquisições de matéria-prima, diz que a empresa atua na industrialização e comercialização de fertilizantes, produto contemplado no capítulo 31 da TIPI, cuja receita está sujeita à alíquota zero. Afirma que, corretamente, a empresa não constituiu crédito sobre estas aquisições.

No que tange aos dispêndios com “material de embalagem”, aduz que os créditos foram regularmente constituídos.

Em relação aos gastos com “material de uso e consumo”, afirma que estes não ensejam direito a crédito na sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins, de acordo com o artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Quanto às aquisições de “material auxiliar”, relata que constatou a apuração de crédito na aquisição de aditivos empregados na fabricação de fertilizantes. Afirma que quando a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de determinado produto é

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904952/2014-00

tributada à alíquota zero, as compras da matéria-prima não geram direito ao crédito, consoante art. 1º, inc. I, §2º, do Decreto n.º 5.630/2005.

Relativamente aos dispêndios com “combustíveis e lubrificantes”, explica que estes produtos não foram utilizados diretamente no processo produtivo da interessada. Afirmar que, neste caso, por não se enquadrar no conceito de insumos, os referidos produtos não geram direito ao crédito postulado.

As irregularidades apontadas encontram-se discriminadas no “Demonstrativo da base de cálculo – bens utilizados como insumo”.

No tópico “VI – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO”, a autoridade *a quo* informa que a interessada se creditou de aquisições dos seguintes serviços: frete s/ compra de insumos, prestação de serviços-PJ / serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, serviços de industrialização, serviços de operações portuárias e frete municipal.

Informa que as irregularidades apontadas encontram-se discriminadas no “Demonstrativo da base de cálculo – serviços utilizados como insumo”.

Em relação ao “frete s/ compra de insumos” e “frete municipal”, o Auditor Fiscal explica que, *“em tratando de serviços de transporte de bens ou produtos, ou seja, fretes utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda, tanto faz se o documento fiscal idôneo seja o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTIRC ou NF de Prestação de Serviços”*. Diz que, por isso, tais dispêndios serão analisados em conjunto.

Aduz que os *“fretes utilizados na aquisição de bens para revenda (ureia pecuária), por comporem o custo de aquisição destes, somente poderão ser utilizados como dedução da própria contribuição, não sendo passíveis de ressarcimento e/ou compensação”*. Afirmar que, apesar de as Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não preverem crédito sobre os fretes pagos pelo adquirente na aquisição de bens para revenda, é entendimento da RFB que estes compõem o custo de aquisição quando discriminados na própria nota fiscal ou CTIRC ou na nota fiscal municipal vinculada à nota de aquisição. Afirmar, todavia, que o crédito do frete está vinculado ao produto ao qual está relacionado.

Afirmar, outrossim, que, com base no inc. I do art. 1º da Lei n.º 10.925/2004, ficaram reduzidas a zero as alíquotas do PIS/Cofins incidentes na importação sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da TIPI, e suas matérias-primas. Diz que é vedado, a partir de 01/08/2004, o aproveitamento de créditos relacionados a aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Conclui que se não há previsão legal para a apuração de crédito na aquisição de adubos, fertilizantes e suas matérias primas, e se as despesas de frete incorridas para o seu transporte integram o custo de aquisição deste insumo, logicamente, não poderão ser apurados créditos sobre estas despesas.

Relata, na sequência, que o frete incorrido para transporte de bem importado a partir do porto ou do aeroporto alfandegado de descarga, onde devem ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro, não gera direito a crédito, em razão de seu valor não fazer parte da base de cálculo de apuração do tributo. Diz que, por força do disposto no §1º do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, o aproveitamento de créditos está vinculado à existência de contribuição efetivamente paga na importação de bens ou serviços. Sustenta que, por não incidirem PIS/Pasep-importação e Cofins-importação, não

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

há o que se falar em crédito sobre fretes nacionais utilizados no processo de aquisição via importação.

Esclarece que constatou, também, a existência de créditos relativos a frete vinculado à transferência, remessa, empréstimos ou retorno de bens entre seus estabelecimentos. Argumenta que, por falta de previsão legal, gastos com tais serviços não geram direito ao crédito.

Destaca, também, que por falta de informação sobre o tipo de operação (compra, venda, transferência, remessa, etc.) e descrição da mercadoria transportada no documento fiscal do frete, ficou impossibilitado de verificar o enquadramento legal para apuração do crédito tomado em relação a diversas operações de frete. Informa que, por não ser possível identificá-los, os créditos de fretes vinculados à aquisição, remessa, retorno, transferência e importação, relacionados ao transporte de matéria-prima, foram glosados.

No que tange aos “frete s/ material de embalagem”, a autoridade fiscal aduz que constatou que parte destes fretes estava vinculado ao retorno de mercadoria remetida para industrialização e transferências entre estabelecimentos, situações que não podem ensejar a apuração de créditos na sistemática do PIS/Cofins.

Igualmente, relata que os créditos apurados sobre o “frete s/ material de uso e consumo”, por comporem o custo de aquisição de produtos sem direito a crédito, foram glosados.

Relativamente ao “frete s/ material auxiliar”, afirma que se trata de transporte de matéria-prima utilizada na produção de fertilizantes agrícolas cuja alíquota do PIS/Pasep e Cofins foram reduzidas a zero. Aduz que também não têm direito a crédito.

Em relação aos créditos sobre a “prestação de serviços – PJ / serviços de manutenção de máquinas e equipamentos”, explica que a interessada se apropriou de “*créditos decorrentes de serviços de alimentação, funerária, carga, descarga, movimentação, transbordo, pesagem, transporte interno, mão de obra, entre outros*”. Diz que tais serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumos, não geram direito a crédito. Informa, ainda, que “*em outras situações, os serviços foram discriminados de forma muito abrangente e genérica, de tal sorte que também foram glosados pela fiscalização*”.

Quanto aos “serviços s/ operações portuárias”, aduz que eles se referem a “*operações empregadas dentro do porto nas atividades aduaneira de desembarço de produtos envolvendo comercio exterior*”. Informa que a manifestante apurou créditos sobre: armazenagem no processo de desembarço, assessoria de importação, carga e descarga, compra de equipamento (lona agrícola), desembarço (assessoria, certidões e certificados, comissão de despachante, docs. fotos, liberação de BL, emissão LI), desestiva; locação equipamentos de operação portuária, locação de máquinas e equipamentos, movimentação de carga, operação portuária, pesagem de carga e transporte portuário. Entende que tais serviços, por não serem aplicados ou consumidos na produção do produto que industrializa, não geram direito a crédito.

No tópico “VII – Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, alega que algumas notas apresentadas não se referem a frete na operação de venda e, por isso, foram glosadas.

Quanto à armazenagem, diz que faltaram informações importantes sobre qual a mercadoria armazenada e qual o serviço que foi prestado. Afirma ter verificado, ainda, que a interessada se creditou de valores relativos à armazenagem vinculada à importação

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

e serviços, entre outros, os quais não são passíveis de creditamento. Afirma que as glosas dos créditos de armazenagem nas operações de vendas estão discriminadas no “*Demonstrativo da base de cálculo – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda*”.

Por fim, informa que os ajustes e a apuração dos créditos estão discriminados na planilha “*Demonstrativo de apuração da contribuição*”.

O crédito deferido foi o seguinte:

(...)

Cientificada em 18/12/2015, a contribuinte apresentou em 19/01/2016 a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

Após um breve resumo dos fatos, a contribuinte, no tópico “III – Da nulidade da glosa – do defeito de motivação do ato administrativo”, diz que o Termo de Verificação Fiscal (TVF), bem como o Despacho Decisório proferido, não apresentam de forma clara e congruente as razões que levaram ao não reconhecimento do crédito pleiteado.

Afirma que em diversos itens (“02 - Mat. Aux.”, “02 - Uso e Consumo”, “03 - Frete s/compra insumos”, “03 - Prestação de Serviços-PJ/Servs. Manut. Máqs. e equiptos”, “03 - Serviços Operações Portuárias” e “03 - Frete Municipal”), o Fiscal “*não demonstrou motivadamente que tais itens não eram insumos, nem mesmo evidenciou que tais entradas não eram diretamente consumidas no processo produtivo*”, mas que “*apenas formulou afirmações genéricas e desprovidas de comprovação*”.

No que diz respeito ao item “02 - Mat Aux”, diz que a fiscalização se omitiu de apresentar qualquer justificativa para o indeferimento do pleito, não fazendo sequer menção a tal glosa no aludido ato administrativo. Entende que o agente público apenas forneceu justificativa para o não reconhecimento do crédito relativo ao “Material Auxiliar” que consistia em matéria-prima do processo produtivo.

Relativamente aos itens “03 - Fretes s/compra insumos” e “03 - Frete Municipal”, assevera que a autoridade administrativa indicou “Despesa com estadia” no demonstrativo de glosas. Afirma, contudo, que no TVF não há menção à estadia. Argumenta ser impossível saber se a autoridade administrativa não entendeu o que é estadia ou se o servidor concluiu que nenhuma estadia se enquadra no conceito de insumo da atividade empresarial ou se as estadias indicadas não seriam aptas a gerar o direito a crédito. Enfim, aduz não saber o motivo da glosa.

No que diz respeito ao item “03 - Prestação de Serviços-PJ/Servs. Manut. Máqs. e equiptos”, sustenta que no TVF não há *qualquer menção os serviços indicados no “demonstrativo” e que neste não há nenhuma menção aos serviços indicados no TVF*. Diz desconhecer os motivos que levaram a autoridade a concluir que o serviço tomado se enquadra na categoria de “não aplicado diretamente no processo produtivo” ou “sem previsão legal”.

Aduz que, igualmente, há vício de motivação no item “7 – Armazenagem”, haja vista que não há a justificativa para a conclusão de que a “armazenagem vinculada ao processo de importação” e o “serviço de armazenagem de matéria-prima” não são passíveis de apuração de crédito.

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904952/2014-00

Relativamente ao item “7 – Frete sobre vendas”, diz que o Despacho Decisório *“não contém a justificativa clara e completa para a conclusão pela glosa do crédito alegado”*.

Com base na Lei n.º 9.784/99, arts. 2º e 50, a contribuinte reclama que os atos administrativos devem ser motivados. Traz decisões judiciais e doutrina sobre o tema para concluir que as glosas acima apontadas devem ser revertidas. Aduz, por fim, que o Despacho Decisório viola ainda os artigos 25 e 26 do Decreto n.º 7.574/2011. Entende que tais disposições obriga a autoridade administrativa trazer aos autos os elementos comprobatórios da situação fática que restringe o direito creditório.

No tópico “IV – Do direito ao crédito relativo à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de adubos e fertilizantes”, disserta sobre a legislação que instituiu o PIS e a Cofins não cumulativos. Após, trata do princípio da não cumulatividade. Explica suas origens e seus fins, para concluir que o modelo adotado pelo legislador foi o de concessão do direito de desconto de crédito de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção e prestação de serviços. Na sequência, explica o seu entendimento sobre o conceito de insumos. Afirma que o Fisco aplicou, equivocadamente, o conceito de insumos próprio do IPI. Diz que no PIS/Cofins o conteúdo do conceito de insumos é mais amplo, pois “auferir receita” é muito mais abrangente do que o de industrialização de produtos e de circulação de mercadorias. Argumenta que *“a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio e serviços) visando à obtenção de receita. Portanto, não se restringe a alguns itens vinculados tão somente ao desgaste físico para fins de produção, mas também aqueles fatores econômicos onerados pelas contribuições e que contribuam - direta ou indiretamente - para a obtenção de receita (insumo sob o critério funcional, físico e econômico)”*.

Entende que para a definição do conceito de insumos, *“o melhor modelo é de parcial acolhimento das regras do IRPJ, de modo a considerar os custos e as despesas da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290, 291 e 299 do RIR (Decreto n.º 3.000/99)”*. Traz aos autos decisão do Tribunal da 4ª Região, segundo a qual *“o conceito de insumos dentro da sistemática de apuração de créditos da não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço”*. Diz que o CARF já se posicionou neste mesmo sentido (processo de n.º 11020.001952/2006-22).

Requer, com base no conceito de insumo acima posto, que sejam revertidas as glosas realizadas com base no conceito restritivo de insumos adotado pelo Auditor Fiscal.

Especificamente, aduz que tem direito ao crédito de gastos com combustíveis, lubrificantes e peças empregadas nas máquinas e equipamentos que realizam o deslocamento interno das matérias-primas, dos insumos e do produto acabado, bem como utilizados na própria fabricação do adubo e fertilizantes.

Entende, ainda, que faz jus aos créditos sobre despesas com fretes destinados ao deslocamento da matéria-prima do fornecedor ou do porto até os seus estabelecimentos; à transferência da matéria-prima ou da embalagem até outra unidade da empresa que necessite utilizar o produto em seu processo de fabricação e à remessa da matéria-prima para industrialização e o seu retorno à unidade remetente.

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

Alega, outrossim, que tem o mesmo direito relativo à manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no deslocamento interno das matérias-primas, dos insumos e do produto acabado, bem como utilizados diretamente na fabricação do adubo e fertilizantes; a carga, descarga e transbordo das matérias-primas, dos insumos e dos produtos acabados; e serviços portuários para o desembarque da matéria-prima do navio, serviços de desembarço aduaneiro da mercadoria, serviços de seu embarque em caminhões até a sua chegada aos seus estabelecimentos.

Na sequência, argumenta que ainda que se queira um conceito mais restritivo de insumo, diversas despesas glosadas são aptas a gerarem o crédito no regime do PIS/Cofins, já que são essenciais à produção. Entende que a utilização dos critérios da pertinência, da essencialidade e da desnecessidade de utilização direta no processo produtivo restou consolidada no voto do Min. Mário Campbell Marques, no RESP nº 1.246.317, como parâmetro para a definição de insumos na tributação não-cumulativa do PIS/Cofins.

Argumenta que o CARF, no mesmo sentido, vem consolidando sua posição no sentido de que para o reconhecimento do direito ao crédito de PIS/Cofins o bem ou o serviço devem ser essenciais à atividade do contribuinte, ainda que não sejam consumidos diretamente no processo de industrialização.

No que tange aos créditos calculados sobre dispêndios com “óleo combustível diesel e lubrificantes”, diz que tais produtos são “*utilizados na atividade industrial para o transporte/manuseio de matéria e/ou produtos acabados*”. Diz que, por isso, tais produtos são consumidos no seu processo produtivo. Traz aos autos fotos de seu processo produtivo para demonstrar que os referidos bens são utilizados para movimentar empilhadeira

para a acomodação de bens recém industrializados no parque fabril e movimentar pá-carregadeira para o transporte de matéria-prima. Aduz que as máquinas e equipamentos utilizados no transporte e manuseio de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, são elementos indissociáveis do processo de industrialização. Argumenta que o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê expressamente a possibilidade do desconto de créditos tomados em relação aos combustíveis e lubrificantes.

Em relação aos créditos calculados sobre gastos com “materiais auxiliares – lona – acondicionamento para transporte”, diz que as lonas são essenciais à manutenção da qualidade do produto final, já que o protegem da umidade. Diz que o CARF já reconheceu em diversas oportunidades o direito ao crédito em relação aos bens essenciais ao acondicionamento para transporte, que cumpram relevante função na conservação da qualidade do produto, o que se enquadra ao presente caso concreto. Afirma que o STJ, no mesmo sentido, entende que “*as embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003*”. Conclui que, dada a imprescindibilidade de tais bens ao processo produtivo, bem como o fato deles enquadrarem-se no conceito de embalagem, que seja reconhecida a qualidade de insumo e, por conseguinte, permitido o creditamento.

Quanto às despesas com “gás, lubrificantes, pneus, câmaras de ar e peças de reposição de máquinas de produção e veículos industriais”, alega se tratar de peças e itens utilizados na manutenção das máquinas de produção (ensacadeiras, misturadoras e silos) e veículos industriais (pás carregadeiras e empilhadeiras). Diz ser indubitável que estes equipamentos, máquinas de produção e veículos industriais são utilizados exclusivamente

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

na sua atividade industrial, estando em contato direto com o produto. Afirma que as despesas de manutenção, além de ampliar a vida útil das máquinas e demais equipamentos utilizados, concorrem diretamente na fabricação dos produtos. Sustenta que a própria RFB se posiciona favoravelmente à concessão de créditos referentes às aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, conforme se extrai da Solução de Divergência nº 35/2008. Ressalta que os bens descritos são incorporados às máquinas e aos veículos industriais, de modo que sofrem desgaste e perda de suas propriedades físicas ou químicas, exatamente em função da ação diretamente exercida no processo de industrialização. Conclui, com base na Solução de Divergência nº 15, de 07/08/2013, e Solução de Consulta de nº 16, de 24/10/2013, ambas da Cosit, que os referidos bens se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento no PIS/Cofins. Requer a concessão dos créditos relacionados no “*item ‘2. Mat. Aux’, sob a conclusão ‘Material de Uso e Consumo’, referentes aos produtos ‘Gás, lubrificantes, pneu, câmara de ar’, além das demais peças de reposição de máquinas de produção e veículos industriais*”.

No que tange aos “serviços”, a interessada explica inicialmente que foram glosados créditos relativos a dispêndios com os seguintes fretes:

- sobre compra de insumos e frete municipal;
- sobre bens para revenda;
- sobre matéria-prima;
- sobre material de embalagem;
- sobre material de uso e consumo;
- sobre material auxiliar;
- durante a operação de importação de mercadoria;
- sobre remessa para depósito fechado ou armazém-geral;
- sobre remessa para industrialização por encomenda;
- sobre retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém-geral;
- sobre transferência de mercadoria entre estabelecimentos;
- sobre empréstimo de mercadoria;
- sem informações sobre a mercadoria transportada e NF vinculada.

Alega que a interpretação restritiva utilizada pela RFB não se coaduna com o mais acertado conceito de insumos. Argumenta que o frete compõe parte essencial da cadeia produtiva da empresa, sem o qual sua atividade seria inviabilizada. Esclarece que para a compreensão do frete enquanto insumo é necessário ter em vista o modo como desenvolve seu processo produtivo, uma vez que tem estabelecimentos industriais em diversos estados da federação, vende adubos e fertilizantes em âmbito nacional e, principalmente, pelo fato de sua atividade ser composta de várias etapas.

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

Na sequência, afirma que o frete é essencial ao seu processo produtivo. Relata que verificou que o Auditor Fiscal “*glosou créditos relativos à ‘Frete s/ compra insumos’ fundamentado como ‘Despesas com estadia’*”. Explica que não se trata de despesas com a hospedagem de funcionários, mas espécie de pagamento complementar ao frete, devido quando o motorista fica aguardando a descarga por mais tempo do que o acordado no contrato. Informa que a “*demora que dá azo a esse tipo de cobrança ocorre principalmente em razão de atrasos na operação portuária, a saber, na descarga de materiais dos navios (doc. 04)*”. Conclui que por se tratar de simples complementação ao valor do frete, que é insumo, deve também o respectivo crédito ser reconhecido.

Relativamente ao “frete na operação de importação”, diz que o raciocínio fiscal parte de uma premissa equivocada, uma vez que uma coisa são os custos incidentes sobre o produto importado, outra são os custos gerados por produtos já nacionalizados, incorridos no território nacional, que é o caso em análise. Entende que as despesas com o frete nacional para transporte do produto importado, certamente, são gastos inerentes à entrega do insumo nacionalizado utilizado na produção do produto destinado à venda (custo intrínseco ao insumo). Argumenta que os arts. 3os das citadas leis não restringem o direito ao crédito exclusivamente aos bens e serviços nacionais utilizados como insumos, de modo que não cabe ao intérprete fazer a distinção entre um bem/serviço nacional e outro nacionalizado. Conclui que o fato de haver uma sistemática própria na Lei nº 10.865/2004 não impede que seja reconhecido o direito ao creditamento relativo ao frete na aquisição de produtos importados, utilizado com o fim de movimentação de matérias-primas já nacionalizadas às dependências da empresa, reconhecendo-lhe a natureza de insumo à atividade produtiva.

Em relação ao “frete sobre transferência de produto acabado”, sustenta que a transferência entre unidades se faz necessária quando há emergência na utilização de matérias-primas na unidade de destino e há grande estoque na unidade remetente. Diz que é clara a natureza de insumo dos fretes para a transferência de matérias-primas, sem o que as unidades com a escassez de material paralisariam suas atividades. Alega que sem o frete de transferência não haveria a fabricação de seu produto final.

No que tange ao “frete na aquisição de materiais de manutenção”, alega que suas despesas com manutenção concorrem necessariamente na fabricação de seus produtos, pois garantem o regular funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados. Diz que é equivocado o entendimento da RFB ao enquadrar os gastos com fretes para transferência de produtos entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte como despesas associadas às vendas e não aos custos de produção. Entende que o dispêndio com frete entre estabelecimentos do mesmo contribuinte industrial são insumos, gerando o direito ao crédito.

Destaca, outrossim, que a transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas concretiza a operação de venda, claramente constituindo uma etapa imprescindível ao exercício da atividade econômica.

Afirma, ainda, que há hipóteses em que remeteu bens para a industrialização em complexos de terceiros. Diz tratar-se de serviços de industrialização por encomenda. Aduz que a RFB, na Solução de Consulta de nº 197, de 2001, da Disit da 8a RF, considera que tais serviços são insumos, razão pela qual a despesa com frete pelo deslocamento decorrente da industrialização por encomenda também deve gerar direito ao crédito.

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

Relativamente ao transporte de insumos, alega que a RFB na Solução de Consulta Disit da 4ª RF de nº 15, de 15/02/2011, reconheceu a geração do direito ao crédito no transporte de insumos adquiridos para a produção.

Por fim, se insurge quanto às glosas realizadas de créditos calculados sobre fretes de bens sujeitos à alíquota zero do PIS/Cofins. Relata que a jurisprudência do CARF é farta no sentido de se permitir o creditamento em relação a serviços sujeitos à tributação de bens com alíquota zero. Entende que se o frete é tributado pelo PIS/Cofins, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, há o direito ao crédito.

No que se refere aos “serviços não vinculados diretamente ao processo produtivo - serviços de transporte, carga, descarga, movimentação e transbordo”, aduz que tais serviços são essenciais ao desenvolvimento de sua atividade, sem os quais a matéria-prima não chegaria aos estabelecimentos industriais. Ressalta que tais serviços estão intrinsecamente ligados aos serviços de frete, já tratados, sendo-lhes complementares. Diz que este é o mesmo entendimento da SD Cosit nº 15, de 21/11/2007. Requer que sejam concedidos os créditos referentes aos serviços constantes no item “03 - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS-PJ/SERVS. MANUT. MÁQS. E EQUIPTOS”, cujo fundamento para a glosa foi “serviços não vinculados diretamente ao processo produtivo”, e “07 - ARMAZENAGEM”, por sua vez fundamentado como “Serviço de Carga e Descarga”.

No que se refere aos “serviços não vinculados diretamente ao processo produtivo - serviços de manutenção de máquinas e equipamentos”, aduz que as despesas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 01/02/2004, geram direito a créditos e a serem descontados do PIS/Cofins, desde que tais partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado. Para corroborar seu entendimento, traz aos autos a Solução de Consulta nº 16, de 24/10/2013.

Aduz, também, que os serviços indicados na planilha de demonstrativo da base de cálculo como “sem previsão legal” (recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão de obra) e “não aplicado diretamente ao processo produtivo” (serviço de engenharia, arquitetura, geologia, urbanização, civil, manutenção) são serviços de manutenção, a saber: revestimento de 3 polias no elevador 2, troca de rolo da cabeça do elevador do maquinário 02, aumento do silo do maquinário que produz produto em pó e manutenção de pás carregadeiras, nos termos das notas fiscais anexadas ao processo (doc. 05).

Requer que sejam concedidos os créditos referentes aos serviços constantes do item “03 – Prestação de serviços – PJ/Servs. Manut. Máqs e equiptos”.

Quanto às glosas efetuadas nos créditos calculados sobre “dispêndios com operações portuárias nas importações”, explica que a industrialização se constitui de diversas etapas, razão pela qual todos os gastos que se encontram inseridos nesse processo devem ser considerados insumos. Entende que as “despesas com o desembarço aduaneiro” são gastos inerentes ao processo de produção dos bens que necessitam de matérias-primas importadas para sua fabricação. Afirma que nas “despesas com o desembarço aduaneiro” estão incluídas despesas com: armazenagem durante o processo de desembarço; assessoria de importação; carga e descarga, inclusive de container; compra de equipamentos; desembarço, o que abrange assessoria, certidões e certificados, comissão de despachante, liberação de BL e emissão de LI; desestiva; locação de equipamentos de operação portuária; locação de máquinas e equipamentos; movimentação de carga; operação portuária; pesagem de carga geral e transporte portuário. Aduz que a RFB, em diversas Soluções de Consulta, já externou o

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

entendimento de que tais gastos geram o direito de crédito para desconto do PIS/Cofins não-cumulativos. Conclui que esses gastos são fundamentais para o acesso da empresa aos bens importados, integrando seu processo produtivo.

No que tange aos gastos com “armazenagem”, diz que o direito ao crédito sobre dispêndios com armazenagem, conforme exposto no inc. IX dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se vinculam à operação de venda. Diz que esse requisito é restrito aos créditos tomados em relação aos serviços de fretes. Aduz que, ainda que assim não se entenda, a armazenagem de insumos do processo produtivo gera o direito ao crédito, nos termos do inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Enfatiza que, por diversas vezes, a RFB já se posicionou neste sentido.

No que toca ao serviço de “armazenagem na importação”, diz ser despesa decorrente do processo aduaneiro, que já foi tratada e questionada em tópico anterior. Diz que, pelas mesmas razões, tem o direito ao crédito.

Quanto ao “acerto de peso”, diz que houve a glosa dos créditos porque a autoridade *a quo* entendeu não se tratar de “armazenagem nem frete na operação de vendas”. Informa que este serviço é cobrado caso, ao final do processo de armazenagem, exista uma diferença a ser paga, quando, então, é emitida uma nova nota de serviço corrigindo a quantidade armazenada e os valores. Conclui que “acerto de peso” nada mais é, portanto, que a própria armazenagem do produto.

Alega, ainda, que alguns créditos foram indevidamente glosados segundo a justificativa de “falta de informações”. Ressalta que as informações necessárias foram regularmente prestadas, demonstrando que tais rubricas referem-se à armazenagem de matéria-prima dentro do porto, o que importa no direito ao crédito. Explica que, enquanto o processo de desembarço aduaneiro está em andamento, é necessário que o navio seja imediatamente descarregado para que seja liberada a entrada para o próximo, momento em que a mercadoria desembarcada é levada do navio para um armazém no porto. Relata que após o desembarço aduaneiro é retirada a mercadoria do referido armazém e cobrado o serviço de armazenagem “provisória”, porém a nota de serviço não aponta o produto ou a nota fiscal da mercadoria, mas apenas o número do pedido de importação do produto. Anexa telas de sistema interno para demonstrar que o crédito se refere à armazenagem no terminal marítimo.

Relativamente aos “serviços gráficos”, a manifestante explica que tais serviços são contratados para a confecção de etiquetas adesivas para o produto “nitrato de cálcio”, que produz. Tais etiquetas são coladas nos big bags para acompanharem e identificarem o produto. Diz que esta é uma exigência do Ministério da Agricultura. Aduz que o Auditor Fiscal acolheu créditos em relação ao bem “ETIQUETA P/ BIG BAG”, entendendo-o como produto intermediário. Entende que os serviços prestados para confecção das referidas etiquetas também devem ser entendidos como insumos.

Relativamente aos “serviços de informática”, explica que são referente à implantação de sistema de automação nos maquinários da fábrica. Diz que tais serviços não estão desvinculados da atividade produtiva, mas intrinsecamente conectados, em razão do processo de modernização e informatização dos equipamentos utilizados no parque fabril.

No tópico “V - DO ITEM ‘02 - MAT AUX’ - ALÍQUOTA ZERO PIS/COFINS, CONFORME ART. 1º, INC. I, DECRETO Nº 5.630/2005”, relata que, segundo o Auditor Fiscal, os aditivos empregados pela contribuinte na fabricação de fertilizantes, pelo fato de se tratar de matéria-prima sobre as quais incide a alíquota zero, sua aquisição

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

não geraria direito a crédito. Aduz que “o órgão fiscal adota como pressuposto o enquadramento dos aditivos - materiais auxiliares - utilizados no processo de produção de fertilizantes, como matéria-prima”, premissa que estaria equivocada. Informa que o Ministério da Agricultura (Instrução Normativa nº 05/2007) trata distintamente aditivos e matéria-prima. Assevera que “a distinção entre um e outro se encontra na sua essencialidade para a fabricação do produto final”, pois matéria-prima é elemento que, se suprimido da industrialização, descaracteriza a natureza do produto final; por sua vez, os aditivos são elementos que desempenham função secundária no produto final, ou seja, a supressão de quaisquer dos aditivos não inviabiliza a industrialização.

Esclarece que, no caso concreto, o despacho fiscal considerou como matérias-primas à produção de fertilizantes os seguintes produtos: 1) ÓLEO VEGETAL; 2) ADITIVO SACARÍDEO; 3) CAL HIDRATADO (HIDRÓXIDO DE CÁLCIO); 4) CALCÁRIO CALCINADO; 5) HIDRÓXIDO DE SÓDIO; 6) ANTIEMPEDRANTE; 7) CORANTE ADUBO PO PRETO; 8) PARAFINA SOLIDA; 9) ADITIVO LIO FERT ANTIDUSTING MHP 120; 10) ADITIVO AD FERT START ANDIGUSTING 50 CP; 11) OLEO START ANTIDUSTING MH ADFERT; 12) ADITIVO FERTILIZANTE NAQCOAT5008; 13) ADITIVO FERTILIZANTE NEELCOAT DS5006; 14) LIGNOSSULFONATO SÓCIO PO - TO; 15) EDTA TETRASSODICO PÓ BRANCO; 16) ÁCIDO CITRICO ANIDRO PO - TO; 17) ADITIVO SUBSTÂNCIA HUMICA PO; e 18) HIPOCLORITO DE SÓDIO.

Explica que nenhum deles é matéria-prima para a produção dos fertilizantes, mas insumos. Entende, em função disso, que é equivocado “pressupor que a sua comercialização se submete à incidência da alíquota zero, o que impediria a tomada do crédito decorrente de sua aquisição”.

Conclui que, por não se tratar de matéria-prima, as operações com os aditivos são tributadas, motivo pelo qual não há fundamento para a negativa do creditamento.

No tópico “VI - DO ITEM ‘03 - FRETES S/ COMPRA INSUMOS’ E ITEM 03 - FRETE MUNICIPAL - FRETE DURANTE OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA COM ALÍQUOTA DO PIS/COFINS REDUZIDA A ZERO, CONFORME ART. 1º, INCISO I, DECRETO Nº 5.630/2005”, alega ser óbvio que não incide PIS/Cofins - importação sobre os fretes realizados por pessoas jurídicas nacionais no âmbito do território brasileiro. Afirma, todavia, que isso não significa que os adquirentes de serviços de transportes nacionais não possuam o direito de crédito das contribuições sob exame, uma vez que tem o direito com base no inc. II dos arts. 3º das Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03, que se aplica à despesa de frete incorrida na aquisição de matéria-prima utilizada no processo produtivo. Afirma que uma coisa são os custos incidentes sobre o produto importado, outra são os custos incidentes sobre o produto já nacionalizado, incorridos no território nacional: os primeiros darão direito a crédito em relação aos custos incorridos até o momento do desembarque aduaneiro; os segundos, que ocorrem a partir do desembarque, também precisam ser considerados para efeito de creditamento das contribuições, desde que o ônus pelo pagamento do frete seja arcado pelo adquirente do insumo. Requer o reconhecimento do crédito atinente à despesa com o frete dos insumos do porto até o seu estabelecimento.

No tópico “VII - DO ITEM ‘03 - FRETES S/ COMPRA INSUMOS’ E ITEM ‘03 - FRETE MUNICIPAL’ - FRETE SOBRE AQUISIÇÃO, DURANTE OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, TRANSFERÊNCIA, EMPRÉSTIMO, REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E RETORNO DE MATÉRIA-PRIMA COM ALÍQUOTA DO PIS/COFINS REDUZIDA A ZERO, CONFORME ART. 1º, INC. I, DECRETO Nº 5.630/2005”, a interessada aduz que é inaplicável o art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nºs

Fl. 13 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

10.637/2002 e 10.833/2003. Entende que, no caso sob análise, o serviço cujo crédito foi glosado é tributado pelo PIS/Cofins, a despeito de a matéria-prima transportada não se submeter ao recolhimento das exações. Diz que suportou o ônus da contratação dos serviços de transportes e de forma independente da compra dos insumos, sendo o transportador pessoa jurídica distinta do vendedor dos insumos. Informa que a matéria-prima adquirida não se sujeita ao recolhimento das contribuições e por essa razão a recorrente não requereu o reconhecimento de qualquer crédito desta natureza. Argumenta que o serviço de transporte é tributado e, por isso, não se amolda à hipótese prevista no inc. II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, de maneira que sua aquisição gera o direito de crédito das contribuições. Conclui que o creditamento foi corretamente realizado sobre as despesas de fretes na aquisição dos produtos e não sobre os valores de aquisição sobre insumos tributados à alíquota zero. Traz aos autos decisão do CARF nesse sentido.

No tópico “VIII - OPERAÇÕES PORTUÁRIAS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO”, diz que dois foram os argumentos que levaram a RFB a não reconhecer o crédito da impugnante relativo à aquisição de serviços portuários necessários à finalização do procedimento de importação e de preparação para o deslocamento da matéria-prima importada do porto até o estabelecimento do contribuinte (atividades aduaneiras de desembarço): a) os serviços contratados não compõem a base de cálculo do PIS/Cofins – importação; e b) os aludidos custos não configuram insumos do processo produtivo da recorrente.

Relativamente ao primeiro ponto, aduz que, como já demonstrou, não procede a tese de que a não incidência do PIS/Cofins – importação sobre os serviços necessários ao desembarço aduaneiro das mercadorias importadas impede a geração do direito ao crédito do PIS e da Cofins calculados com base nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Ressalta que as aludidas empresas estão submetidas à legislação que as obriga ao recolhimento do PIS/Cofins e que os serviços por elas prestados se traduzem em custo indispensável ao cumprimento do objetivo social da recorrente, ou seja, constituem insumo do processo produtivo da pessoa jurídica, o que torna inquestionável o direito ao crédito com fundamento no art. 3º, inc. II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Quanto ao segundo ponto, diz que é impossível desenvolver regularmente o seu processo produtivo sem que: a) a matéria-prima seja desestivada; b) a matéria-prima seja armazenada durante o processo de desembarço para que se evite o seu perecimento; c) sejam locados equipamentos e máquinas de operação portuária, ou mesmo contratado transporte portuário, de modo a permitir o deslocamento da matéria-prima de acordo com as necessidades e disponibilidades do porto; d) a matéria-prima seja pesada para fins de verificação do fiel cumprimento do contrato de importação por parte do fornecedor estrangeiro; e) se incorra em custos afetos à contratação de empresas especializadas na importação de produtos e ao cumprimento de exigências impostas pelas autoridades alfandegárias e fiscais, tudo com o objetivo de efetivação do desembarço aduaneiro da matéria-prima. Para corroborar seu entendimento traz aos autos diversas Soluções de Consulta da RFB (Soluções de Consulta de nºs 93/Disit/6ª RF; 146/Disit/8ª RF; 2/Disit/10ª RF e 3/Disit/10ª RF).

Aduz que o CARF, em 27/06/2014, decidiu a seu favor em matéria idêntica (processo nº 15586.001201/2010-48, Acórdão nº 3301-002.061). Entende que, por imposição do princípio da segurança jurídica, deve ser afastada a glosa combatida nesse tópico.

No tópico “IX - DO ITEM ‘01 - IMPORTAÇÃO NÃO UTILIZADA NO DACON’ - ALÍQUOTA ZERO. CFOP 3101”, a manifestante explica que no item “01 – Importação

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

não utilizada no Dacon”, do Demonstrativo da Base de Cálculo – Bens para Revenda”, a autoridade administrativa promoveu a glosa de crédito sob o seguinte argumento: “Alíquota zero. CFOP 3101. Não utilizada no Dacon”.

Argumenta que, aparentemente, a glosa foi feita porque na planilha que apresentou à fiscalização havia a indicação de operações no CFOP nº 3101. Diz que falta motivação à glosa fiscal, conforme já alegou alhures. Informa que as aludidas entradas, contudo, contém erro no apontamento do CFOP, que deveria ser 3102. Afirma que é possível comprovar tal alegação, *“exemplificativamente, pelos documentos que anexa a esta peça neste momento, quais sejam, a nota fiscal de importação nº 25996 (doc. 07) e as respectivas notas fiscais de saídas (nº 61666, 59943, 60046, 60763 e 59515 - doc. 08)”*. Afirma que tal conjunto probatório *“evidencia que as mercadorias importadas foram efetivamente revendidas a terceiros, não tendo sido consumidas no processo produtivo da recorrente”*, fato que, segundo entende, impõe o reconhecimento do direito creditório reclamado.

No tópico “X - DA INÉRCIA DA FISCALIZAÇÃO - DA TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO AO CONTRIBUINTE - DA CONCESSÃO DE PRAZO EXÍGUO PARA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES - DA VERDADE MATERIAL”, alega que a autoridade administrativa se omitiu no procedimento de fiscalização do contribuinte, transferindo a este a responsabilidade pela elucidação de todos os fatos relevantes e pela construção dos instrumentos de verificação pertinentes, em curtíssimo espaço de tempo. Informa que o despacho decisório em análise apenas foi proferido em razão da prolação de decisão judicial que reconheceu a inércia administrativa e fixou prazo para a sua cessação. Diz que, a despeito do transcurso de prazo mais do que razoável para a decisão do requerimento protocolizado, o procedimento de fiscalização necessário ao reconhecimento do direito creditório pleiteado se desenvolveu e teve desfecho de forma incompatível com o que determina a legislação que disciplina o tema, já que teve que apresentar num prazo de cinco dias úteis um volume imenso de documentos e informações.

Que, como as informações prestadas em planilhas eletrônicas não constituem prova contábil ou fiscal, sua confecção é de obrigação da autoridade fiscalizadora. Entende já ter cumprido diversas obrigações acessórias com o objetivo de facilitar a análise do Fisco e, nos termos do art 194 e seguintes do CTN, está compelido apenas a disponibilizar os livros e os documentos fiscais relativos aos fatos tributários investigados.

Assevera que, a despeito do fornecimento de vastos subsídios para o trabalho fiscal, a RFB não promoveu qualquer verificação adicional em busca da verdade material que circunda as operações geradoras dos créditos pleiteados. Aduz que nos pontos em que a fiscalização alegou a falta de informações contidas nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte (itens “03 - Frete s/compra insumos”, “03 - Frete Municipal” e “07 – Armazenagem”), o despacho decisório merece ser reformado.

Reclama que a autoridade fiscal nem mesmo apontou quais seriam as informações ausentes na documentação fiscal, o que lhe inviabilizou complementá-los. Diz, ademais, que sequer foi intimada para fins de complementação dos dados faltantes. Alega, ainda, que a autoridade fiscal desconsiderou o fato de que a falta na emissão do documento fiscal em questão não é imputável à interessada (adquirente do bem ou serviço), mas sim ao fornecedor/prestador.

Assevera, após trazer relatar alguns exemplos, *“que o procedimento de fiscalização da Receita Federal do Brasil em Vitória se limitou exclusivamente à análise*

Fl. 15 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

extremamente crítica e rigorosa da planilha de informações confeccionada pela peticionária, o que invalida as glosas levadas a efeito”.

Na sequência, ressalta que o art. 76 da IN nº 1300 estabelece a obrigatoriedade da investigação do agente fiscal para fins de concessão do crédito de PIS/Cofins. Diz que todos os documentos comprobatórios do direito ao crédito foram disponibilizados à fiscalização, inclusive arquivos magnéticos, porém o agente responsável pela análise fiscal se omitiu em relação à apreciação dos mesmos.

Reclama que se fez necessário, no curso do procedimento fiscal, a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo. Diz que, como isso não ocorreu, o procedimento fiscal deve ser considerado nulo.

Conclui que o procedimento fiscal viola frontalmente os arts. 25 e 26 do Decreto nº 7.574/11. Requer a reforma do despacho decisório.

No tópico “XI - DOS JUROS E DA MULTA - DA AUSÊNCIA DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA EXIGÊNCIA”, alega que consta a exigência de multa e juros, mas que o ato administrativo não contém a indicação dos fundamentos jurídicos da aludida exigência. Diz que este vício é insanável. Requer o afastamento da cobrança dos juros e da multa em questão.

No tópico “XII - DOS REQUERIMENTOS”, requer:

- a homologação integral das compensações;
- prazo para juntada de documentação complementar, haja vista o volume de documentos e informações envolvidos e o exíguo prazo para o seu levantamento;
- no caso remanescer dúvidas em relação às peculiaridades do processo produtivo da manifestante, a realização de diligência em um dos estabelecimentos produtivos e nas instalações portuárias utilizadas, como busca da verdade material;
- a resposta aos seguintes questionamentos no curso da diligência:

- quais bens e serviços, dentre os relacionados no “demonstrativo da base de cálculo”, são essenciais ao processo produtivo;

- quais serviços relacionados às instalações portuárias utilizadas para a importação de matéria-prima, dentre os relacionados no “demonstrativo da base de cálculo”, são essenciais ao processo produtivo.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, no acórdão nº 06-55.253, negou provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Fl. 16 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, decorrentes de importação de mercadorias.

CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem somente geram créditos não cumulativos se estiverem vinculadas às operações de venda.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

VEÍCULOS. TRANSPORTE INTERNO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Não geram direito ao crédito, os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno de matérias primas, produtos em elaboração e produtos acabados, dado não se poder considerar tais veículos como equipamentos empregados na fabricação de produtos, e, por conseguinte, tampouco os combustíveis neles empregados como insumos à fabricação de produtos destinados à venda.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, razão pela qual não pode haver crédito sobre gastos com embalagem utilizada apenas para transporte de produtos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência por ser absolutamente desnecessário para a solução do litígio.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Fl. 17 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

Quando a compensação declarada numa Dcomp não for totalmente homologada, os débitos não extintos sofrem a incidência de acréscimos legais (multa e juros de mora), na forma da legislação de regência, até a data do seu efetivo pagamento.

Em recurso voluntário, a Recorrente ataca os argumentos da decisão recorrida e ratifica o seu direito aos créditos pleiteados.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, que foram objeto de pedidos de ressarcimento/compensação.

O conceito que norteou a análise fiscal é o restrito, no sentido de que insumos são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas Instruções Normativas da Receita Federal nº 247/02 e 404/04, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Ressalte-se que a DRJ seguiu a mesma linha da auditoria dos créditos.

Esta 1ª Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 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 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

Fl. 18 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

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”.

Diante desse quadro, entendo ser necessária a comprovação da efetiva associação dos dispêndios bens/serviços com o processo produtivo da Recorrente.

É sabido que em processos de compensação, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do contribuinte. Todavia, consta nos autos que a empresa apresentou todos os documentos referentes a sua tomada de crédito, que foram utilizados para a elaboração da planilha de glosas construída pela fiscalização.

Indubitavelmente, o contexto nos anos calendários dos processos de crédito da Recorrente difere totalmente do contexto atual, pós-julgamento do Recurso Especial e edição do Parecer Normativo da RFB.

Isso tudo justifica a conversão do julgamento em diligência, para verificação do processo produtivo da empresa em cotejo com as despesas glosadas, para aferir a essencialidade e relevância das mesmas à atividade da empresa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto acima, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

Fl. 19 da Resolução n.º 3301-001.791 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904952/2014-00

(i) Intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período:

a) Laudo descritivo de todo o processo produtivo da empresa, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo.

b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos.

ii) Indique se há dispêndios comuns à parte administrativa da empresa, detalhando-os.

iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte, manifeste-se a autoridade fiscal, se desejar, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

Após, deverão os autos ser devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora