



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.904958/2014-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.831 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2022
Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

FRETES. INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com fretes no transporte de insumos, ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, geram créditos das contribuições.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de COFINS pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com serviços vinculados diretamente aos insumos importados, que são essenciais para garantir a continuidade da atividade de fabricação dos produtos, passando pelo correto manuseio, atendimento à legislação do setor e nacionalização até que estes cheguem ao estabelecimento industrial.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE INTERFILIAL DE EMBALAGENS, DE MATERIAIS DE LIMPEZA E DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados a embalagens, materiais de limpeza e de insumos são custos de produção (em fases da industrialização), essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes ao frete na aquisição de insumos e frete interfilial de embalagens. E, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes às operações portuárias; frete de materiais de limpeza; frete de insumos transferidos entre estabelecimentos da pessoa jurídica e frete de produtos acabados. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário nestes tópicos.

(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 nº 14907.76577.191214.1.5.11-4089) de direito creditório decorrente da não cumulatividade da Cofins, vinculado à receita não tributada no mercado interno, referente ao 4º Trimestre de 2012.

Conforme o Despacho Decisório, do crédito pleiteado no valor de R\$ 17.158.281,63, foi deferido à interessada o montante de R\$ 7.643.825,72. Por tal razão, foi homologada parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 22896.97816.170414.1.3.11-6768 e as Dcomp de nº 16829.84286.300414.1.3.11-5133 e 08773.85683.300414.1.3.11-0810, não foram homologadas. Reproduzo, abaixo o campo 3 do referido despacho decisório: (...)

Do Termo de Verificação Fiscal que amparou o despacho decisório, cabe transcrever o seguinte trecho:

12. Das informações contidas na EFD-Contribuições, observou-se a existência de créditos passíveis de ressarcimento decorrentes de receita não tributada no mercado interno e de receitas de exportação, porém, somente foi solicitado ressarcimento dos créditos vinculados a receita não tributada.

13. Dos créditos apurados nos termos da Lei 10.865/04, relativos à Importação, foram totalmente deduzidos com a própria contribuição, não sendo utilizado neste Per/Dcomp.

14. Levando em consideração o contexto do Per/Dcomp em análise, extraímos da EFD-Contribuições o detalhamento da Base de Cálculo utilizada na apuração do respectivo crédito: (...)

15. Passaremos, agora, a examinar as aquisições, custos e despesas objetos da composição base de cálculo dos créditos em análise que apresentaram divergências.

IV - Bens para Revenda (inciso I, art. 3º, da Lei nº 10.637/2002)

16. No 4º trimestre de 2012, com base na EFD-Contribuições, o contribuinte adquiriu e os utilizou como base de cálculo na apuração dos créditos, bens para revenda, discriminado abaixo: (...)

17. Analisando as informações constantes dos arquivos digitais, verificamos que a empresa adquiriu e revendeu mercadoria tributada na entrada e na saída (Alíquota básica), portanto, sem direito à ressarcimento nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

18. De acordo com o art. 5º e 6º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, regulamentados pelo art. 27 da IN 900/2008, existe a possibilidade legal de ressarcimento em dinheiro ou compensação de créditos com outros débitos de tributos e contribuições. Os referidos créditos devem ser apurados após a dedução de débitos da própria contribuição, e mais, devem ser decorrentes de operações de mercadorias para o exterior ou de vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. Com a edição das Leis 11.033/2004 e 11.116/2004, foi garantido, também, o direito ao ressarcimento e compensação dos créditos decorrentes de operações de venda de produtos com alíquota zero, não incidência, suspensão ou isenção, conforme já relatado.

19. Os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, não podem ser ressarcidos ou compensados com outros tributos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, podendo apenas serem deduzidos dos débitos da própria contribuição.

20. Neste diapasão, torna-se imperiosa a segregação da parcela de créditos que daria direito ao ressarcimento ou compensação (vinculado às receitas de exportação e às receitas não tributadas no mercado interno) daquela que não daria (vinculado às receitas tributadas no mercado interno e crédito presumido). Nesta hipótese, há dois métodos, com escolha a critério da pessoa jurídica, o qual deverá ser aplicado consistentemente por todo ano-calendário:

a) Apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

b) Rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre as receitas brutas auferidas em cada mês.

21. Em consulta ao EFD-Contribuições, constatamos que foi adotado o segundo método em todo o período analisado, contudo, como a própria legislação determina, o

rateio será feito em relação aos custos, despesas e encargos comuns. Ora, se o próprio produto é adquirido para revenda, não há que se dizer que faz parte de custos, despesas ou encargos comuns. Logo, não há que se fazer rateio, e como o produto é tributado, todo o crédito deve ser vinculado à receita tributada no Mercado Interno.

22. Uma vez que não há previsão legal em pedido de ressarcimento e/ou compensação, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei 11.116/2004, de créditos sobre bens adquiridos para revenda tributados na saída, eles não poderão ser ressarcidos com base neste dispositivo legal.

23. Os valores aqui ajustados, não ressarcíveis, encontram-se discriminados no DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO - AQUISIÇÃO DE BENS, em anexo.

V - Bens utilizados como Insumo (inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.637/2002)

24. Da planilha apresentada, extraímos que o contribuinte adquiriu bens e serviços, além de combustíveis e lubrificantes, distribuídos na sua ótica, da seguinte forma: (...)

25. Após prévia análise dos fatos, observamos algumas irregularidades, em relação a “Material Auxiliar”, na apuração dos créditos, os quais encontram-se discriminadas no DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO - AQUISIÇÃO DE BENS, em anexo, e exposto a seguir.

Material Auxiliar

26. Pelas informações prestadas, apontam que, parte dos créditos apurados sobre às aquisições de Materiais Auxiliares, referem-se a matéria-prima agregada ao produto final com objetivos de garantir sua qualidade e estabilidade, fazem parte assim, do produto final. Destes, encontramos aditivos, estabilizantes, corantes, entre outros.

27. O art. 1º, inciso I, e § 2º do Decreto nº 5.630/2005, determina:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas;

(...)

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da NCM;

(...)

§ 2º A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados. ”

28. Portanto, tanto as aquisições de Matéria Prima quanto a receita bruta da venda de adubos e fertilizantes no mercado interno serão tributadas a alíquota zero. Como as aquisições de Matérias Primas não foram oneradas pelas contribuições (tributação reduzida a zero, conforme § 2º do art. 1º da Lei nº 5.630/2005), fica o contribuinte impedido de aproveitamento de créditos referente a estas aquisições.

VI - Serviços utilizados como insumo (inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.637/2002)

29. Da planilha apresentada, extraímos que o contribuinte adquiriu Serviços utilizados como insumo, distribuídos na sua ótica, da seguinte forma: (...)

30. Ao analisarmos as planilhas apresentadas em conjunto com a EFD-Contribuições, concluímos que o contribuinte apurou crédito, em relação a “Serviços Operações Portuárias” e parte dos Serviços com fretes, fora do conceito de insumos.

31. Para efeitos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, bem como do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou serviço destinado à venda.

32. Segundo a legislação de regência, a pessoa jurídica pode descontar créditos de PIS/Pasep e Cofins calculados em relação a 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.

33. Tal comando está reproduzido no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, os quais estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos sobre os valores das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

34. Também determina o conceito de insumo que deve ser aplicado administrativamente. Insumos, consoante as disposições acima indicadas, compreende os seguintes bens e serviços:

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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

35. Cabe ainda destacar que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País.

36. Portanto, somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva da empresa requerente do crédito

37. Desse modo, os dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não cumulativo.

38. Além do já exposto, também verificamos outros pontos impeditivos de crédito que serão expostos a seguir.

39. A discriminação e análise das Notas apontadas neste tópico, encontram-se destacadas junto ao BASE DE CÁLCULO - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS, em anexo.

Frete s/compra insumos e Frete municipal

40. Em se 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 - CTRC ou NF de Prestação de Serviços. Portanto, serão analisados em conjunto, totalizados abaixo: (...)

Frete sobre bens para Revenda

41. Os fretes pagos pelo contribuinte, utilizados para o transporte dos produtos adquiridos para revenda até seu estabelecimento, compõe o custo de aquisição destes produtos, não sendo passíveis de análise em separado.

42. Portanto, os fretes utilizados na aquisição de bens para revenda, por comporem o custo de aquisição destes, somente poderão ser utilizados como dedução da própria contribuição, não sendo passíveis de ressarcimento e/ou compensação. Devendo assim, seguir o mesmo entendimento citado no item 22.

43. Da EFD-Contribuições, extraímos o seguinte: (...)

44. As Leis de nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não prevêem crédito sobre os fretes pagos pelo adquirente na aquisição de bens para revenda, porém, é entendimento da Receita que estes compõem o custo de aquisição quando discriminados na própria Nota Fiscal de aquisição ou CTRC / NF Municipal vinculado à Nota de aquisição. Portanto, se um produto custa R\$ 1.000,00 e o frete custa R\$ 100,00, o custo de aquisição será de R\$ 1.100,00 e o respectivo crédito segue previsão legal vinculado ao produto.

Frete sobre Matéria Prima

45. Ao contrário do tratamento dado à aquisição da Matéria Prima (sem direito ao crédito), o contribuinte apurou crédito sobre despesas de fretes na aquisição destas, porém, como veremos a seguir, não são passíveis de crédito.

46. Depreende-se do art. 15 e art. 3º, incisos I, II e IX, da Lei 10.833/2003, abaixo transcritos, que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos fretes nas operações de venda de bens ou produtos destinados à venda.

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) ” (Negritou-se)

(...)

48. Portanto, não existe previsão legal para o aproveitamento de créditos em relação a despesas com frete nas aquisições.

49. Não obstante, segundo o próprio posicionamento da Receita Federal do Brasil, admite-se a apuração de créditos em relação às despesas de frete quando da compra do bem, pois se entende que tais fretes integram seu custo de aquisição (art. 289, § 1º do RIR/99), desde que informado na própria Nota Fiscal de aquisição ou em CTRC / NF Municipal vinculado, quando o ônus seja suportado pelo adquirente.

50. Com base no inciso I do art. 1º da Lei 10.925/2004, ficaram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas.

51. Ademais, segundo o art. 3º, § 2º, inciso II, acrescido pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004 e Solução de Divergência Cosit nº 5, de 17/03/2008, é vedado, a partir de 01/08/2004, o aproveitamento de créditos relacionados a aquisições de bens ou serviços não sujeitas ao pagamento da contribuição, exceto no caso de aquisições isentas que resultem em saídas sujeitas ao pagamento da contribuição.

52. Desta forma, se não há previsão legal na apuração de crédito sobre 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.

53. Da apuração destes fretes, constatamos que grande parte refere-se a:

- Frete durante processo de importação de mercadoria (custo de aquisição durante a importação de mercadorias, fora do valor aduaneiro e tributadas à alíquota zero);

- Frete sobre aquisição de matéria-prima ou produto (NCM 31 e 25) tributados à alíquota zero;
- Frete sobre devolução de compra de matéria-prima tributada à alíquota zero;
- Frete sobre remessa para depósito fechado ou armazém geral;
- Frete sobre retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral;
- Frete sobre remessa para industrialização entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- Frete sobre entrada de mercadoria remetida para industrialização e não aplicada no referido processo;
- Frete sobre outras transferências (matéria-prima, material de embalagem, revenda, produtos acabados, bens do ativo imobilizado, entre outros) entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

54. Destes, os fretes sobre transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica, remessas e retornos junto a depósitos ou armazém, uma vez não vinculados à venda e nem a aquisição (Cfop de compras), não geram direito ao crédito, por falta de previsão legal. Oportuno informar que, quando remetida para industrialização a ser efetuada por estabelecimentos de terceiros, este frete dará direito a crédito na modalidade de serviços utilizados como insumo na produção.

55. Em relação a fretes durante processo de importação, serão tratados juntos com Serviços de Operações Portuárias, mais a frente.

56. Temos, ainda, fretes sobre devoluções de mercadorias tributadas à alíquota zero, portanto, por estar fora do conceito de insumo e vinculado a custo de aquisição de produto sem direito a crédito, serão glosados.

57. As leis que instituíram os regimes de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins adotaram o Método Indireto Subtrativo, cuja sistemática permite que o contribuinte desconte, do valor da contribuição devida, créditos calculados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as receitas auferidas.

58. Os bens e serviços que, atendidos determinados requisitos, geram direitos a crédito para fins de determinação do valor a recolher da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são os que foram definidos pelo legislador, e que estão exhaustivamente listados (hipóteses *numerus clausus*, e não meramente exemplificativas) nos artigos que dispõem sobre os créditos. Como decorrência da expressa enumeração legal, não enseja crédito todo e qualquer custo ou despesa, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica. Assim, aspectos atinentes à existência ou necessidade de determinado custo ou despesa para o desempenho das atividades da pessoa jurídica não constituem parâmetro para avaliar se tais encargos geram ou não direito a crédito.

Como a utilização de crédito pelos contribuintes sujeitos à sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins implica em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, cumpre salientar o dever de obediência ao princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos, consoante o disposto no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

60. Diante do exposto, os valores de fretes vinculados à aquisição, devolução, remessa, retorno, transferência e importação, relacionados a transporte produtos tributados à alíquota zero, serão glosados.

61. Em relação aos fretes sobre aquisição de produtos vinculado a receita tributada na saída, não geram Créditos Ressarcíveis, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei 11.116/2004, assim, não poderá compor o crédito aqui em análise.

62. Serão glosados, ainda, frete sobre remessa, retorno e transferência relacionados de outros produtos por estarem fora do conceito de insumo utilizado na produção.

Frete sobre Material de Embalagem

63. Além dos materiais de embalagem que geram direito ao crédito, o contribuinte apurou crédito sobre transporte nas aquisições destes. Porém, ao verificarmos sua regularidade, constatamos que parte dos fretes eram vinculados a transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica e, como já explanados anteriormente, além de estarem fora do conceito de insumo, também não estão vinculados a aquisição. Portanto, serão glosados da base de cálculo de apuração do crédito.

Frete sobre Material Auxiliar

64. Conforme mencionado nos itens 26 a 28, a alíquota do Pis/Pasep e Cofins na aquisição de matéria prima utilizada na produção de fertilizantes agrícolas foram reduzidas a zero.

65. Neste sentido, os fretes sobre aquisição destas, por comporem seu custo de aquisição, cuja alíquota é zero nos termos inciso I, art. 1º, e § 2º do Decreto nº 5.630/05, não tem direito ao crédito.

66. Além das aquisições, os fretes utilizados na transferência entre estabelecimento da pessoa jurídica, remessa ou retorno para armazéns ou depósitos, não compõem seu custo de aquisição (sem direito a crédito) e estão fora do conceito de insumo, portanto não podem ser utilizados na apuração dos créditos e serão glosados.

Serviços Operações Portuárias e Frete durante processo de importação

67. Trata-se aqui de operações empregadas dentro do porto nas atividades aduaneira envolvendo comércio exterior.

68. Conforme mencionado em itens anteriores, na atividade industrial, além de combustíveis e lubrificantes, são insumos:

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 incluídos no ativo imobilizado; e

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

69. Outrossim, para que o serviço prestado possa ser utilizado no cálculo dos créditos a descontar, deve estar em consonância com a definição esboçada pela legislação fiscal, ou seja, o serviço prestado deve necessariamente ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto.

70. Assim sendo, serviços administrativos, serviços de assessoria, certidões, taxas, movimentação, carga e descarga, serviços decorrentes de atividades meio estariam fora dessa definição, não configurando serviços sujeitos à apuração de créditos das contribuições não-cumulativas.

71. Existe uma grande diferença entre serviços diretamente aplicados ou consumidos na produção e serviços aplicados na área produtiva, de forma que nem todo serviço aplicado na área produtiva será necessariamente um serviço aplicado na produção.

72. Em relação à aquisição durante processo de importação, segundo o inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04, transcrito abaixo, que disciplina o crédito sobre importação, a base de cálculo será o valor aduaneiro.

“Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

(...)

Art. 7º. A base de cálculo será: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005)

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou” 73. Completando o disposto acima, temos o inciso II do art. 79 do regulamento aduaneiro, Decreto nº 6.759/09, que assim dispõe:

“Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº 13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009); (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

(...)

Art. 79. Não integram o valor aduaneiro, segundo o método do valor de transação, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a mercadoria importada, executados após a importação;

e

II - os custos de transporte e seguro, bem como os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77. ”

74. Desta forma, conforme expressa disposição legal, o frete incorrido para transporte de bem importado a partir do porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam 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, nos termos inciso I, art. 7º, da lei 10.867/04.

75. A Pessoa jurídica importadora, não tem direito à constituição, e por consequência ao aproveitamento, de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins não-cumulativa, referentes a frete incorrido a partir do local onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro do País, de mercadorias adquiridas de pessoas domiciliadas no exterior, mesmo que a adquirente, ou seja, a importadora, arque com os correspondentes ônus.

76. Analisando os documentos fiscais de transporte, constatamos a utilização de valores referentes a operações de fretes onde a mercadoria transportada tem como origem, em sua maioria, as importações utilizadas em diversas fases, desde o momento da chegada no território nacional até o estabelecimento ou local de armazenagem (processo de aquisição). Conforme já mencionado nos itens acima, nenhuma destas operações geram direito ao crédito, por não fazer parte da base de cálculo de apuração do crédito.

77. Destaca-se que, por força do disposto no §1º do art.15 da Lei 10.865/04, o aproveitamento de créditos é vinculado à existência de contribuição efetivamente paga na importação de bens ou serviços, portanto, por não incidirem PIS/PASEP-Importação e Cofins-importação, não há o que se falar em crédito sobre fretes nacionais utilizados no processo de aquisição via importação.

78. Desta forma, conforme expressa disposição legal, o custo do transporte e gastos associados a ele incorrido para transporte de bem importado a partir do porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam 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.

79. A Pessoa jurídica importadora, não tem direito à constituição, e por consequência ao aproveitamento, de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins não-cumulativa, referentes a frete incorrido a partir do local onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro do País de mercadorias adquiridas de pessoas domiciliadas no exterior, mesmo que a adquirente, ou seja, a importadora, arque com os correspondentes ônus.

80. Em complemento, a Solução de Consulta nº 121 – Cosit de 8 de fevereiro de 2017, assim dispõe: (...)

81. Desta forma, os valores relativos a despesas com serviços de operações portuárias e fretes durante processo de importação foram glosados por estarem fora do conceito de insumos e não fazerem parte do valor aduaneiro definido em lei.

IX - Ajustes e Apuração

82. Após todo exposto, efetuamos os ajustes e glosas pertinentes e elaboramos novo DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO, em anexo.

83. Como resultado da fiscalização, foi apurado saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep-Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004), relativo ao 4º trimestre de

2012, no valor de R\$ 1.659.514,79 (um milhão, seiscentos e cinquenta e nove mil, quinhentos e quatorze reais e setenta e nove centavos).

Em manifestação de inconformidade, a empresa defendeu a legitimidade de seus créditos, alegando, em síntese, que não cabe na análise dos créditos da não cumulatividade a aplicação do conceito de IPI, sendo ilegais as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, recorrendo sobre um a um dos dispêndios glosados.

A 17ª Turma da DRJ/RJO, acórdão nº 12-117.483, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

A prova documental será apresentada na impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, condições não verificadas nos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Desnecessária a realização de diligência visto conter os autos todos os elementos para o deslinde do processo.

ILEGALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento não são competentes para se pronunciar a respeito da legalidade de normas infralegais tributárias, validamente editadas, a ponto de reconhecer-lhes a inaplicabilidade a casos expressamente nelas previstos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES.

Inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição sobre o frete pago na aquisição de bens. Somente se for possível a

apuração de créditos em relação ao bem adquirido, por se tratar de insumo, o valor do transporte pago na aquisição poderá, em regra, integrar o custo de aquisição do bem e servirá, indiretamente, de base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembarço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Em recurso voluntário, a empresa reitera os argumentos de sua defesa anterior e ao final, requer o provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

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

Conforme relatado, trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de créditos de COFINS não cumulativa, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de vendas não tributadas no mercado interno.

A Recorrente, segundo o seu objeto social, tem como atividade preponderante a fabricação de adubos e fertilizantes, que estão sujeitos à alíquota zero (Cap. 31 da TIPI).

A fiscalização operou ajustes quanto aos dispêndios a título de insumo, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

O conceito de insumo que norteou a auditoria fiscal dos créditos solicitados pela empresa foi o restrito, no sentido de que 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 247/2002 e 404/2004, 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 incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, 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.

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 desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018). Esse é o limite interpretativo para a análise neste processo.

Em razão disso, deve haver a análise específica da natureza da atividade de fabricação de adubos e fertilizantes para se aferir o que é insumo no regime da não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS.

É o que se fará a seguir.

Direito ao crédito de operações portuárias

Foram glosados os dispêndios com serviços de operações portuárias, em que estão incluídas despesas com: armazenagem, frete municipal, carga e descarga, desembarço, desestiva, movimentação de carga, operação portuária, transporte portuário, dentre outros.

Sustenta a Recorrente que é impossível desenvolver regularmente seu processo produtivo sem que: a) a matéria-prima fosse desestivada (desembarcada do navio e acondicionada em caminhões para o transporte até o estabelecimento industrial); b) a matéria-prima fosse armazenada durante o processo de desembarço; c) fosse contratado transporte portuário, de modo a permitir o deslocamento da matéria-prima de acordo com as necessidades e disponibilidades do porto; tudo com o objetivo de efetivação do desembarço aduaneiro da matéria-prima.

Os serviços vinculados diretamente aos insumos importados são essenciais para garantir a continuidade da atividade de fabricação dos produtos, passando pelo correto manuseio, atendimento à legislação do setor e nacionalização até que estes cheguem ao estabelecimento industrial.

Por isso, a glosa deve ser revertida, pois se tratam de custos de aquisição dos insumos destinados ao processo produtivo, com direito a creditamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Frete na aquisição de insumos

A autoridade fiscal glosou o crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, uma vez que estes, por serem matérias-primas para a produção de fertilizantes, estão sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente, com razão, sustenta que a alíquota zero aplicada às aquisições de matérias-primas não se estende ao custo de frete, pois este sofre a tributação normal de PIS/Pasep e de COFINS.

O crédito é permitido com suporte no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, porquanto se trata de custo na aquisição de insumos destinados à produção dos bens, foram tributados pelas contribuições e foram pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

A glosa deve ser revertida.

Créditos de frete de embalagens e de materiais de limpeza

As glosas se referem a:

a) Frete interfilial de embalagens: são materiais auxiliares, imprescindíveis à manutenção da qualidade do produto final, ao seu armazenamento e transporte com a segurança exigida.

b) Frete de materiais de limpeza: são utilizados na atividade industrial, para a higiene e desinfecção do ambiente de trabalho e do maquinário utilizado no processo produtivo.

c) Frete de insumos transferidos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

d) Frete de produtos acabados.

Em relação aos itens “a”, “b” e “c” citados acima, as glosas devem ser revertidas, pois o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, comporta o entendimento de que são dispêndios que integram o processo produtivo.

Por sua vez, o item “d”, frete de produtos acabados, integra o custo de venda, com creditamento permitido art. 3º, IX, Lei nº 10.833/2003 c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora