



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.900080/2014-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.885 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente GICS INDUSTRIA, COMERCIO E SERVICOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2019

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

O conceito de insumo, instituto disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento fincado no Resp 1.221.170/STj, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

GLOSA DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO.

O frete na aquisição de insumos tem como base entendimento pacífico neste Tribunal pela possibilidade de creditamento das contribuições, porque essenciais, tendo em vista que são responsáveis pela logística do insumo que será utilizado na produção.

GLOSA DE FRETE DE PRODUTOS DESONERADOS. SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS DESONERADOS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os produtos desonerados não se vinculam aos serviços ou bens que a ele se relacionam, possibilitando o crédito das contribuições quanto ao frete, e demais serviços relacionados à importação de tais produtos.

PERDCOMP. GLOSA DE CRÉDITOS. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

É cedido o entendimento deste Tribunal, nos ditames do artigo 373, do Código de Processo Civil, que no caso de pedido de ressarcimento, restituição ou compensação, o ônus probatório, de demonstrar mediante documentos fiscais e contábeis, dentre outras provas, além da descrição e evidenciação de seu processo produtivo, é do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reverter a glosa relativa aos fretes sobre insumos e

matéria-prima, sobre produtos desonerados, doações e amostras; (ii) reverter a glosa dos serviços relativos a mão de obra para operação, manutenção mecânica, serviço de instalação elétrica, serviço de guindaste, movimentação interna de cargas, manutenção elétrica, serviço de muncck, serviço de armazenagem, fabricação e montagem, manutenção de motores elétricos, isolamento térmico, serviço de instalação e montagem, mão de obra temporária, análises periciais e laudos, movimentação interna, serviços de inspeção, serviços de sondagem, serviços de testes e calibração, manutenção de instrumentação; (iii) reverter as glosas relativas às despesas com a aquisição de bens e serviços nas operações de importação; e (iv) manter as glosas relativas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, ativo imobilizado e ativo intangível.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente). Ausente o Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira.

Relatório

Por bem retratar os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo fiscal, me utilizo do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o processo de manifestação de inconformidade (fls. 08/56) apresentada em 28/06/2017, em face do deferimento parcial de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa relativos ao 2º trimestre de 2012, proveniente de operações no mercado interno, constante do PER/Dcomp nº 41050.06658.080313.1.5.11-0900 (que retificou os PER/Dcomp nºs 11868.73783.291012.1.1.11-8478, 13982.64384.220213.1.5.11-3040 e 36140.65811.260213.1.5.11- 1506), conforme despacho decisório de 07/06/2017 (fl. 285) proferido pela DRF em Campinas/SP, cuja ciência deu-se em 19/06/2017. Conforme pg. 3 do PER/Dcomp, a contribuinte pleiteou o ressarcimento de R\$ 4.415.400,32. Após a pertinente análise, contudo, o valor deferido foi de R\$ 3.114.449,02. Aludido crédito, ao que consta, foi integralmente utilizado nas compensações constantes dos PER/Dcomp nºs 34890.67181.311012.1.3.11-9862, 21261.15373.081112.1.3.11-0659 (homologadas), 14887.62161.150413.1.7.11-5467 (homologada parcialmente), 37691.96954.301112.1.3.11-5604 e 09258.02545.280813.1.3.11-0895 (não homologadas). Segundo a Informação Fiscal que serviu de base para a emissão do despacho decisório, a contribuinte foi intimada e, após a análise da documentação apresentada, a fiscalização concluiu que houve a apropriação indevida de créditos relativos a:

- 13.1. Fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados.
- 13.2. Fretes utilizados para transferência de insumos, produtos e materiais entre seus estabelecimentos.
- 13.3. Fretes utilizados para remessa de doações/amostras.
- 13.4. Gastos com aquisição de partes, peças e serviços que tiveram seus valores registrados e integrados ao ativo permanente imobilizado.
- 13.5. Gastos com aquisição de bens e serviços nas operações de importação.
- 13.6. Gastos com aquisição de serviços que tiveram seus valores registrados e integrados ao ativo permanente intangível.

Os valores correspondentes aos créditos glosados constam dos anexos I a V. O Anexo VI contempla o recálculo dos valores a ressarcir/compensar. De acordo com o despacho, aludidos anexos também podem ser encontrados no processo nº 10010.031636/0117-40. Na manifestação apresentada, a contribuinte, após alegar a tempestividade e resumir as ocorrências do processo, questiona as glosas efetuadas.

A seguir, discorre sobre a história e sobre as atividades da empresa. No tópico seguinte, disserta sobre os fatos e fundamentos que evidenciam a legitimidade do crédito pleiteado. Questiona o conceito restritivo de insumo adotado pela fiscalização e diz que o CARF já vem adotando interpretação diversa. Afirma que insumo deve ser considerado todo bem ou serviço essencial e necessário à realização/produção de outro bem ou serviço.

Na sequência, a contribuinte analisa o anexo I e diz que o auditor glosou diversos serviços que representam gastos essenciais para a consecução da sua atividade produtiva. Lista as glosas que entende indevidas e afirma que alguns serviços que foram glosados, tidos pela fiscalização como “imobilizado em andamento” não correspondem a gastos com “ativos” pois, na realidade, são insumos da produção. Pede que se considere a verdade material.

Quanto aos fretes, alega que o contribuinte pode descontar créditos da base de cálculo do PIS e da Cofins relacionados aos custos e despesas com produtos e serviços empregados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Diz que foram glosados créditos relativos a fretes utilizados na aquisição de insumos não tributados e tributados, fretes utilizados na transferência de insumos, produtos e materiais entre estabelecimentos e fretes nas operações de venda.

Sobre o frete pago para transportar insumos adquiridos até o seu estabelecimento fabril, diz que a RFB reconhece o direito ao crédito quando a despesa tenha sido suportada pelo contribuinte no custo de aquisição. Diz estar apresentando algumas notas fiscais (doc. 04) para demonstrar, por amostragem, que tal situação ocorreu. A respeito dos fretes pagos para a transferência de bens em geral (bens em fase de produção, acabados, insumos e não insumos ou imobilizado), afirma que são despesas essenciais para a continuidade das suas atividades produtivas.

Insiste que a transferência de insumos entre unidades da empresa gera créditos de PIS e Cofins por se tratar de produto em fase de industrialização. Cita e transcreve jurisprudência administrativa tratando da questão.

No que concerne aos demais serviços cujos créditos foram glosados (instalação/montagem, manutenção elétrica, serviço de testes e calibração, cessão de andaimes, isolamento térmico, serviço de inspeção, consultoria, assessoria e projetos), insiste na essencialidade e indispensabilidade de todos ao desenvolvimento de sua atividade produtiva. Quanto aos bens utilizados como insumos, listados no anexo II, informa que são utilizados em máquinas e instalações da planta de produção da empresa. Pede a reforma do despacho decisório.

Menciona, ainda, que o fato de ter sido feito um registro equivocado como “importação” não afasta o seu direito já que a verdade material deve ser observada. A seguir, no tópico que trata das despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas,

constantes do Anexo III, diz que as operações registradas como saída de mercadorias com pagamento de frete cuidam, na verdade, de operações de transferência entre estabelecimentos. Alega equívoco no preenchimento do Dacon e clama pela prevalência da verdade real. Afirma que todas as despesas de frete são autorizadas pela legislação.

Quanto ao frete pago nas remessas de doações e amostras diz que, independentemente da natureza da operação, houve saída de mercadorias com despesas de fretes. Insiste no direito ao crédito. No ponto seguinte, tece considerações sobre as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica. Informa que tais despesas são autorizadas pela legislação. Lembra que o registro equivocado na conta “importação” não afasta o direito ao crédito pois a verdade material deve prevalecer. Na sequência, discorre sobre os gastos com a aquisição de partes, peças e serviços que tiveram seus valores registrados e integrados ao ativo permanente imobilizado. Lembra que a legislação concede o crédito para o ativo imobilizado aplicado na produção e diz que “por se tratarem de bens utilizados em sua atividade” geram o direito ao crédito. Pede a reforma do despacho.

Sobre os gastos com a aquisição de bens e serviços nas operações de importação, afirma que são essenciais pois se relacionam com a obtenção de matéria-prima (enxofre) aplicada na produção de fertilizante. Esclarece que já existe jurisprudência favorável no CARF. Noutro tópico, disserta sobre os gastos com a aquisição de serviços que tiveram seus valores registrados e integrados ao ativo permanente intangível. Assim como os demais, diz que são essenciais em sua atividade. Juntamente com a manifestação, informa estar apresentando cópia do estatuto social (doc. 01), procuração (doc. 02), comprovante de intimação (doc. 03), notas fiscais por amostragem (doc. 04), parecer jurídico (doc. 05) e arquivos não pagináveis – anexos I a VII (extraídos do processo 10010.031636/0117-40). Protesta pela produção de provas, por todos os meios admitidos em direito e, ao final, requer o acolhimento da manifestação, a reforma do despacho, o reconhecimento integral do direito ao ressarcimento e a total homologação das compensações. Consoante Termos de Apensação de fls. 298/299, os processos nºs 11080.733864/2018- 12 e 10830.723569/2017-84 foram apensados ao presente. Em 28/09/2020, conforme despacho de fl. 300, o processo foi encaminhado para esta DRJ 09 em Curitiba, para julgamento. É o relatório.

A 3ª Turma da DRJ09, em 29 de março de 2021, mediante Acórdão nº 109-005.127, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012 **NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.** Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO. Em regra, no regime da não cumulatividade da Contribuição para o

PIS/Pasep, é vedada a apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, o ônus de comprovar a existência de eventual direito creditório é do contribuinte.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO. As despesas com fretes contratados para o transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS DO ATIVO INTANGÍVEL. A apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins com base em encargos de amortização de bens do ativo intangível só se tornou possível com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, que incluiu o inciso XI no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. PIS/PASEP. COFINS. DESCONTO DE CRÉDITOS. Sobre o valor apurado a título de contribuição devida a título de PIS/Pasep ou Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos 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.

ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. AMORTIZAÇÃO OU DEPRECIAÇÃO. Na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, os créditos vinculados à aquisição de bens integrantes do ativo imobilizado são calculados com base na depreciação ou na sua amortização, em períodos determinados.

NÃO CUMULATIVIDADE. PIS/PASEP E COFINS. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS. VINCULAÇÃO À ATIVIDADE. NECESSIDADE. Apenas os serviços e bens adquiridos, efetiva e comprovadamente vinculados à produção, podem ser considerados insumos geradores de créditos do PIS/Pasep e da Cofins. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual apenas repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Dos insumos

Neste ponto, aduz a fiscalização que o contribuinte, de forma equivocada, enquadra determinados insumos como passíveis de creditamento, com supedâneo no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, que expressamente prevê a possibilidade de tais créditos.

O despacho decisório aponta três itens principais na temática supramencionada, que são as **embalagens utilizadas pelo contribuinte, frete na aquisição de insumos**, e, embora mencione serviços de esterilização, tais glosas não constam dos arquivos mencionados e acostados aos autos, portanto, não serão aqui tratados.

Antes de adentrarmos às especificidades de cada uma das glosas, vale tecer algumas considerações a respeito da discussão que permeia supramencionado inciso, especialmente porque o despacho decisório, e a decisão de primeira instância, proferida pela DRJ, se apoiam em normativos e interpretação já ultrapassados sobre o tema, que são as INs 404/2004 e 247/2002.

De antemão, discordo da decisão proferida em ambos atos administrativos – despacho decisório e decisão da DRJ, porque entendo que é válida aplicação do conteúdo interpretativo contido no Resp 1.221.170, que teve como relatora a Ministra Regina Helena Costa, sob a sistemática de repetitivo (Tema 779), delineado que insumo é tudo aquilo que é relevante e essencial ao processo produtivo do contribuinte.

Passemos algumas considerações técnicas sobre o tema, enfim.

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa de quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bem e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa *input*, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (*input*) é tudo aquilo que entra; produto (*output*) é tudo aquilo que sai”.¹

Nesse contexto, será analisado no presente tópico o desenvolvimento da jurisprudência administrativa no CARF, bem como a jurisprudência judicial sobre o tema, de modo a demonstrar a subjetividade da análise do alcance dado pela norma.

Entendimento da RFB

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção

¹ MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

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

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com

fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

Jurisprudência no CARF

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, **denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.** Recurso negado.
(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito

de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem restrição ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226², adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos,

² O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda 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.

materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).³

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto do Ministro Napoleão teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser *“possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

A **relevância**, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

³ Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁴

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo – adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Vale mencionar ainda o julgamento encerrado pelo Tema 756, com repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, que tratou sobre o conceito de insumo, nos termos da seguinte ementa:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

⁴ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Vê-se que, a Corte Suprema endereçou a competência de interpretação da lei federal ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista fincar cabível que a não-cumulatividade, em que pese disposta em nível constitucional, deve e pode ser tratada por lei infraconstitucional, para determinar como deve ser aproveitado o crédito, prevalecendo, enfim, o julgamento do Recurso Especial mencionado, que afirma que a análise do crédito de PIS/Cofins quanto ao conceito de insumo deve ser feita à luz da essencialidade e relevância do insumo no processo produtivo do contribuinte.

Pois bem, passemos à análise de cada um dos itens objeto da glosa.

Frete na aquisição de insumos/matéria-prima, sobre produtos desonerados e doações/amostras

Afirma o despacho decisório que somente o inciso IX, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833 permite respectivo crédito, somente em operações de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

A DRJ afirma que só existe o direito ao crédito se os insumos adquiridos forem tributados pelas contribuições, de modo a existir uma correlação entre transporte e aquilo que está sendo transportado – entendendo pelo não reconhecimento do crédito do frete quando os produtos da operação forem desonerados. E, nesse sentido, o contribuinte não demonstrou a segregação do tipo de frete por aquisição, e, portanto, não faz jus ao direito pleiteado por não preencher os requisitos de cumprimento da certeza e liquidez do crédito tributário.

Afirma o contribuinte, que o direito ao crédito, com supedâneo no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, é possível, porque não se trata de operação de venda, e é operação **essencial** ao processo produtivo, considerando que sem o transporte dos insumos adquiridos para continuidade do processo, não há que se falar em produção.

De fato, neste ponto, não se trata de força probatória do processo produtivo, mas de mera cognição da diferença dos incisos constantes do artigo 3º supramencionado, como conceito de insumo – dentro da perspectiva de essencialidade ou relevância, ainda com a importante temática da composição do preço do produto que está sendo transportado – que será esmiuçada abaixo, ou como frete na operação de venda, cumprido o requisito do ônus do pagamento pelo vendedor.

Entendo que a possibilidade de crédito relativo ao frete na aquisição de bens reside no argumento de essencialidade e relevância, porque enquadra-se, nessa hipótese, no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A operação consiste na aquisição de bens a serem aplicados no processo produtivo, ou para revenda, a depender da atividade operacional do contribuinte, e como respectiva atividade se concretiza, considerando que deve tal fase corresponder ao momento inicial da operação.

O argumento de enquadramento embasa-se no fato de que, quando da aquisição dos bens pelo contribuinte, seja para aplicação ou consumo no decorrer de seu processo produtivo, seja para revenda, o valor do frete comporá o custo de sua aquisição.

Nesse passo, se o valor despendido com o frete pelo contribuinte compõe o custo de aquisição dos bens supramencionados, é inconteste sua essencialidade ao desenvolvimento do processo produtivo ou à sua revenda, especialmente porque sem a disponibilidade de tais insumos mediante deslocamento, seria inviável a realização de tal operacionalidade, o que em consequência, impediria o desenvolvimento da atividade econômica.

O entendimento do Tribunal Administrativo é pacífico quanto à possibilidade do aproveitamento de créditos neste tipo de operação, seja na câmara baixa, ou na Câmara Superior – conforme se depreende do acórdão 9303-010.476.

Certamente que, como de praxe na jurisprudência administrativa, caso o processo administrativo fiscal seja de compensação, restituição ou ressarcimento, o ônus da prova dessa essencialidade – e a forma pela qual é desenvolvida toda a operação comercial, é do contribuinte, ao passo que, caso seja um auto de infração, especialmente em casos de constituição do crédito tributário por desconconsideração de negócios jurídicos que geraram um determinado crédito, o ônus da prova é da fiscalização.

A Receita Federal já ratificou respectivo entendimento do direito ao crédito nas ocasiões operacionais dispostas neste tópico mediante Solução de Consulta nº 197/2011, especificamente quanto ao argumento técnico de que o valor do frete deve compor o custo de aquisição dos bens adquiridos para aplicação ou consumo no processo produtivo, ou para revenda.

Vê-se que, na presente hipótese não há grande controvérsia quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito, bastando que, sejam devidamente entendidas as segregações dos tipos atividade, momentos em que o frete se aloca em tais operações e qual o embasamento técnico legislativo a ser utilizado.

Portanto, revento a glosa relativa ao frete na aquisição de insumos e matéria-prima.

Há um ponto a ser discutido que está relacionado ao direito ao crédito na aquisição de bens, que diz respeito à hipótese de tais bens serem desonerados – a título de isenção, imunidade ou alíquota zero (sujeitos ao regime monofásico).

O entendimento esposado pela Câmara Superior, no acórdão 9303-011.551⁵, é favorável aos contribuintes, ainda que tal posicionamento não seja unânime, o voto vencedor entendeu que:

Portanto, temos uma situação em que parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito. Nesse sentido concluiu o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no Acórdão 3401- 005.234: [...] **há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente).** Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.

Ao passo que, o voto vencido dispôs:

Ora, como é de sabença, os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/021 . O que se debate nos autos não é se os gastos com transporte da matéria-prima importada até as dependências da empresa tratam-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do arroz, esse, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem; contudo, no caso concreto, essa decisão, de cunho eminentemente jurídico, não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.

Entendo pela total desvinculação entre produto e o frete do produto – posição vencedora na Câmara Superior, não havendo qualquer diferença na existência de tributação ou desoneração sobre o produto que está sendo transportado, e, portanto, aqui também **revento as glosas procedidas pela fiscalização, para reconhecer o direito ao crédito dos fretes nas operações de aquisições de insumos desonerados, bem como, em idêntico raciocínio, dos fretes sobre remessa de doações e amostras.**

Demais serviços

Afirma a recorrente que todas as glosas efetuadas estão equivocadas, porque são essenciais e indispensáveis ao desenvolvimento de sua atividade produtiva, motivo pelo qual devem ser dedutíveis do faturamento.

⁵ Acórdão de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssa, publicado em 19 de julho de 2021. Voto vencedor do Conselheiro Rodrigo Mineiro. No mesmo sentido: acórdão 9303-011.550.

Foram glosados créditos de serviços como CONSULTORIA, ASSESSORIA E PROJETO DE OBRA PARA OPERAÇÃO, MANUTENÇÃO MECÂNICA, SERVIÇO DE INSTALAÇÃO ELÉTRICA, SERVIÇO DE GUINDASTE, MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE CARGAS, MANUTENÇÃO ELÉTRICA, SERVIÇO DE MUNCK, SERVIÇO DE ARMAZENAGEM, FABRICAÇÃO E MONTAGEM, MANUTENÇÃO MOTORES ELÉTRICOS, ISOLAMENTO TÉRMICO, SERVIÇO DE INSTALAÇÃO/MONTAGEM, MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, ANÁLISES, PERÍCIAS E LAUDOS, MOVIMENTAÇÃO INTERNA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO, SERVIÇO DE SONDAÇÃO, SERVIÇO DE TESTES E CALIBRAÇÃO, MANUTENÇÃO DE INSTRUMENTAÇÃO.

A Requerente impugna todas as glosas acima de créditos realizadas pela Autoridade Fiscal, e de todos os demais serviços, pois todos os serviços que arcou com o custo são essenciais e indispensáveis ao desenvolvimento de sua atividade produtiva, motivo pelo qual devem ser dedutíveis do faturamento.

As glosas referem-se à consultoria, assessoria e projetos, mão de obra para operação, manutenção mecânica, serviço de instalação elétrica, serviço de guindaste, movimentação interna de cargas, manutenção elétrica, serviço de munck, serviço de armazenagem, fabricação e montagem, manutenção de motores elétricos, isolamento térmico, serviço de instalação/montagem, mão de obra temporária, análises periciais e laudos, movimentação interna, serviços de inspeção, serviços de sondagem, serviços de testes e calibração, manutenção de instrumentação.

Afirma a decisão de primeira instância que, de plano, se excluem os serviços de consultoria, assessoria e projetos, porque se relacionam com a administração da atividade, e não com a produção propriamente dita.

De início, concordo com a decisão de primeira instância quanto à afirmativa supramencionada, contudo, conforme atividade produtiva longamente descrita pela recorrente em sua peça recursal, os demais serviços configuram-se como essenciais:

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao ramo de industrialização de fertilizantes, realizando atividades de mineração, beneficiamento, industrialização e distribuição de fertilizantes fosfatados.

Se especializou em toda a etapa de fabricação e industrialização dos fertilizantes, sendo responsável por um dos maiores complexos industriais de produção de fertilizantes do Brasil, envolvendo desde a extração do minério das rochas fosfáticas, até a fabricação de ácido sulfúrico, superfosfatos, granulação, mistura e ensaio de fertilizantes.

Para realização de suas atividades possui unidades em diversos Estados brasileiros, a exemplo de São Paulo, Minas Gerais, Bahia e Rio Grande do Sul, possuindo um processo produtivo que envolve diversas etapas – muitas delas inclusive logísticas –, a fim de permitir a industrialização e comercialização dos produtos fabricados pela Empresa.

A etapa produtiva consiste na extração do minério de fosfato, o seu beneficiamento nas unidades minerárias localizadas nos Estados de Minas Gerais e Bahia, e uma segunda etapa, por onde passam obrigatoriamente todos os insumos obtidos nas unidades minerárias, nas unidades químicas que realizam a transformação do concentrado fosfático em fertilizante, o que ocorre nas unidades de Luis Eduardo Magalhães/BA e Paulínia/SP.

Ademais, discordo da decisão de primeira instância que mantém a glosa pelo simples fato de não ter o contribuinte contestado cada um dos serviços, “limitando-se” à

argumentação de que todos são essenciais ao seu processo produtivo. E tal afirmativa, oriunda da análise de algumas notas que foram acostadas aos autos de forma amostral pelo contribuinte, que demonstram a ocorrência de tais serviços, em cotejo à descrição do processo produtivo realizado.

Portanto, exceto em relação à consultoria, assessoria e projetos, revento a glosa para os demais serviços do presente tópico.

Dos gastos vinculados aos bens utilizados como insumos

Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, ativo imobilizado e ativo intangível

Afirma o recorrente que faz jus aos créditos relativos à locação de equipamentos, guincho, munck e máquinas, porque essenciais ao seu processo produtivo.

Passo contrário, afirma a decisão de primeira instância que, para comprovação da respectiva essencialidade, é necessário fazer o vínculo da natureza da máquina, e sua utilização no processo produtivo, não sendo possível fazer tal análise porque inexistentes provas nos autos nesse sentido.

Neste tópico, concordo com a decisão supramencionada.

Bem como, quanto aos créditos do ativo imobilizado, ainda que exista o direito ao crédito de máquinas, equipamentos, depreciação, dentre outras possibilidades do decote do faturamento, devem ser demonstrados os nexos causais em relação ao processo produtivo, o que não ocorreu no presente processo administrativo fiscal.

Na mesma linha, por falta de comprovação, os serviços glosados que tiveram seus valores registrados e integrados ao ativo permanente intangível, para além da (im)possibilidade de creditamento, não lograram sucesso quanto à demonstração de utilização no processo produtivo.

É cediço que nos casos de pedido de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus da prova é incumbido ao contribuinte, especialmente no presente caso, em que há evidente necessidade de se cumprir o binômio de descrição do insumo, máquina, em cotejo à sua utilização em seu processo produtivo, o que, em tese, geraria crédito às contribuições, por força do disposto no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, além do conceito de essencialidade disposto no Resp 1.221.170.

Nesse sentido, mantenho as glosas efetuadas pela fiscalização.

Despesas com a aquisição de bens e serviços nas operações de importação

Afirma a recorrente que os serviços relativos à importação de enxofre são essenciais ao seu processo produtivo, e que tais importações são realizadas por meio da unidade localizada no Porto de Macuripe, em Fortaleza/CE, onde funciona como operador portuário autorizado.

A decisão de primeira instância entendeu que não há direito ao crédito em razão da desoneração tributária do enxofre, nos seguintes termos:

Na hipótese de importação de insumos, aplica-se o disposto na Lei nº 10.865, de 2004,

sendo devidos o PIS-Importação e a Cofins-Importação (artigo 1º). O importador sujeito à apuração não cumulativa das contribuições devidas com base nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 poderá descontar crédito na apuração destas contribuições em relação às importações sujeitas à incidência do PIS-Importação e a Cofins-Importação, conforme artigo 15:

(...)

Assim, no caso de insumos importados, a contribuinte, na apuração do PIS e da Cofins

não cumulativos, devidos com base nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, poderá deduzir créditos apurados especificamente na forma da Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, tendo como base de cálculo o valor aduaneiro. Resta clara, portanto, a diferenciação feita pela legislação em relação às duas hipóteses de aquisição de insumos: no mercado interno, tendo como base de cálculo o custo de aquisição do insumo; no mercado externo, tendo como base de cálculo o valor aduaneiro (por expressa previsão legal), o qual, por certo, não inclui as despesas posteriores ao desembaraço da mercadoria, ou seja, não incluem os serviços aduaneiros, a carga e a descarga, o transbordo, as estadias (demurrage), etc. Tais serviços até integram o custo de aquisição do produto importado mas não se caracterizam, individualmente, como serviços utilizados como insumos, pois não integram a base de cálculo do crédito

nem o processo produtivo.

Segundo a própria contribuinte, todos os serviços por ela elencados se relacionam diretamente com a importação de enxofre, matéria prima aplicada na produção de fertilizantes.

De acordo com a Tabela de IPI, o enxofre está inserido no capítulo 25 e é identificado pelo NCM 2503.00.

A Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação e mesmo sobre a receita bruta de venda no mercado interno de corretivos de solo de origem mineral classificados no capítulo 25 da TIPI e, ainda, de adubos ou fertilizantes classificados no capítulo 31.

(...) O Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, assim também prevê:

(...)

Nesse contexto, mesmo que se admitisse a possibilidade de se reconhecer créditos em

relação aos serviços vinculados à importação, uma vez que o produto em questão (enxofre) não dá direito ao crédito, pois não está sujeito ao pagamento de PIS/Pasep e de Cofins, a conclusão inevitável seria a de que as despesas vinculadas à dita operação também não seriam geradoras de créditos. Em suma, mantêm-se as glosas questionadas.

A fiscalização, bem como a decisão de primeira instância, aqui aplicam o mesmo raciocínio lógico desenvolvida para impossibilidade de creditamento de fretes de produtos desonerados, que, como já dito anteriormente, não é o entendimento que espozo sobre o tema. Pelo contrário, entendo que o fato do produto/mercadoria ser desonerado, por qual razão for, não interfere na possibilidade de creditar serviços e demandas a ele relacionadas, tal como frete, ou os serviços oriundos de sua importação.

Bem como, é importante destacar que entendo que há direito ao crédito nos serviços relativos à importação de insumos, porque considerados essenciais ao processo

produtivo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833, considerando que, sem a respectiva operação de importação daquele determinado insumo, não haveria produção – especialmente no presente caso, tendo o enxofre como base principal da produção de fertilizantes.

Neste tópico, portanto, revento a glosa relativa aos serviços de importação.

Conclusão

Ante o exposto: i) revento a glosa relativa aos fretes insumos/matéria-prima, sobre produtos desonerados e doações/amostras; ii) revento a glosa dos serviços relativos a mão de obra para operação, manutenção mecânica, serviço de instalação elétrica, serviço de guindaste, movimentação interna de cargas, manutenção elétrica, serviço de munck, serviço de armazenagem, fabricação e montagem, manutenção de motores elétricos, isolamento térmico, serviço de instalação/montagem, mão de obra temporária, análises periciais e laudos, movimentação interna, serviços de inspeção, serviços de sondagem, serviços de testes e calibração, manutenção de instrumentação; iii) mantenho as glosas relativas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, ativo imobilizado e ativo intangível; e, iv) revento as glosas relativas às despesas com a aquisição de bens e serviços nas operações de importação.

Voto, enfim, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro