



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10845.720078/2010-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.170 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** ULTRAFERTIL SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição não dão direito ao crédito.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ALUGUÉIS. CONDIÇÕES.

Somente geram créditos na apuração não cumulativa os gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Ausente a comprovação da utilização em tais atividades, correta a glosa dos créditos.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CUSTO COMPUTÁVEL DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO, SE CABÍVEL.

Quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo do transporte, incluído no seu valor de aquisição, compõe de base de cálculo do valor a ser apropriado.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS E GASTOS COM CAL HIDRATADA

Somente geram créditos na apuração não cumulativa os bens e serviços utilizados nas atividades da empresa. Ausente a comprovação da utilização em tais atividades, correta a glosa dos créditos.

GASTOS COM ARMAZENAGEM, MOVIMENTAÇÃO INTERNA E REMOÇÃO DE GESSO

Aplicando-se o conceito de insumos exposto nos autos, os gastos com movimentação e armazenagem de insumos dentro dos próprios estabelecimentos da contribuinte vinculados as despesas oriundas de contratos,

firmados com terceiros, correspondem a insumos de seu processo produtivo, posto necessários ao desempenho de sua atividade, gerando direito a créditos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento para reverter as glosas em relação aos gastos com armazenagem, movimentação interna, remoção de gesso e fretes utilizados na aquisição de insumos no mercado interno. Vencidos os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que revertiam os fretes utilizados na aquisição de insumos importados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.169, de 22 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10845.720077/2010-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

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

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, para manter as glosas realizadas pela fiscalização, nos termos da ementa abaixo:

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

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

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.**

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

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE**

*As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como*

*insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição não dão direito ao crédito.*

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE EM OPERAÇÕES DE COMPRA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.*

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. GASTOS COM ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito.*

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ALUGUÉIS. CONDIÇÕES.**

*Somente geram créditos na apuração não cumulativa os gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Ausente a comprovação da utilização em tais atividades, correta a glosa dos créditos.*

Em sede recursal, Recorrente pleiteia: **preliminarmente** (i) a nulidade o despacho decisório e decisão recorrida por ausência de motivação da glosa e pelo indeferimento do pedido de perícia; **meritoriamente** (i) a reversão das glosas em relação (i.a) aos bens e serviços utilizados como insumos e gastos com “cal hidratada”; (1.b) aquisições não oneradas pelas contribuições; (i.c) aproveitamento dos fretes na aquisição de insumos importados; e (i.d) locação de equipamentos.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir: <sup>1</sup>

### I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias, previsto no Decreto nº 70.235/72.

### II – Preliminar : nulidade do despacho decisório e da decisão recorrida

Em linhas gerais, a Recorrente entende que o Despacho Decisório, bem como da decisão recorrida, ante a ausência da devida fundamentação dos argumentos que ensejaram os procedimentos de glosa adotados pela Fiscalização, em contrapartida a todas as informações que foram oportunizadas ao i. Fiscal, pela ora Recorrente e que, da mesma forma, deixaram de ser devidamente apreciados pelo acórdão recorrido quando do indeferimento da prova pericial requerida.

Alega, ainda, que o Despacho Decisório em face do qual se insurge baseou-se tão somente na análise superficial das informações prestadas pela Recorrente na fase de fiscalização, sem sequer proceder a uma verificação precisa e concreta da real natureza dos bens e serviços, cuja aquisição ensejou a apropriação dos créditos glosados, o que é inaceitável.

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Segue afirmando que o Fisco se limitou a apontar como razão para as glosas a prolação de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Campinas — DRJ/CAMPINAS — em outro processo tributário administrativo - PTA nº 15987.000225/2007-61 - e que supostamente se amoldaria ao caso em questão, descredenciando, sem qualquer justificativa técnica concreta, o procedimento adotado pela empresa.

Por fim, a Recorrente argumentou que o indeferimento do pedido pericial, fere os princípios de ampla defesa e do contraditório, posto que realização de uma prova técnica que amplie as informações superficiais apuradas pela Fiscalização e demonstre, à exaustão, a natureza dos bens e serviços que ensejaram a glosa é essencial ao correto deslinde do feito.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, não há como acolher suas pretensões preliminares, na medida que (i) o Termo de Verificação Fiscal carreado as fls. 17-39, parte integrante do despacho decisório, contém todos os fatos e fundamentos que embasaram o posicionamento da fiscalização; (ii) a utilização de precedente para fundamentar sua decisão, como no caso da utilização do processo nº 15987.000225/2007-61, não acarreta nulidade da decisão, ainda mais quando referem-se a questões similares ao presente processo e que envolvem o mesmo contribuinte; (iii) não se vislumbra nenhuma hipótese de nulidade prevista no artigo 59<sup>2</sup>, do Decreto nº 70.235/72; e (iv) não é nula a decisão recorrida que afasta, com o devido fundamento, pedido feito pela parte, que no presente caso, refere-se ao pedido de perícia devidamente analisado e negado, a teor do que prevê o artigo 18<sup>3</sup> do referido Decreto.

Desta forma, afasta-se os pedidos feitos pela Recorrente.

### III - Mérito

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

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

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei*

---

<sup>2</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

<sup>3</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

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

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

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

*III - (VETADO)*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Lei nº 10.833/2003:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em

*função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

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

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

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

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

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

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

#### **EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).**

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

#### ACÓRDÃO

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

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

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

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

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

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



acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

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

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

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

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

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

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

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

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

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

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

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

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

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

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

*"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

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

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

*[...]*

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

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

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

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

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

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

*68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos*

*processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.*

#### *V Encaminhamentos*

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

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

*b.2) “por imposição legal”.*

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

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em

*uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).*

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

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

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

- 1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*
- 2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

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

*Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais*

*ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.*

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

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos aos itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, a atividade desenvolvida pela Recorrente, a saber:

*Fabricação de adubos e fertilizantes para a agricultura e pecuária, além do aproveitamento de jazidas minerais, mediante a pesquisa, a lavra e a concentração de rochas fosfáticas e o aproveitamento industrial de minérios fosfatados e associados, incluindo a obtenção de outros produtos químicos.*

### **III.a - Bens e serviços utilizados como insumos e gastos com “cal hidratada”**

A Recorrente, reproduzindo em linhas gerais seus argumentos de defesa, pleiteia de forma geral a reversão integral dos bens e serviços utilizados como insumos na industrialização de seus produtos, exemplificando apenas alguns dos itens constantes na planilha que deu suporte a fiscalização (demonstrativos 5A e 6A do processo 15983.720320/2012-82 em apenso<sup>4</sup>).

Não obstante, a planilha dos itens glosados contenha diversos bens e serviços descritos, caberia a Recorrente contestar de forma específica cada item, demonstrando sua utilidade no processo produtivo, assim, como o fez com exemplos apresentados no recurso. Sequer menção a documentos para demonstrar a utilização de cada item foi produzido pela Recorrente, considerando que o demonstrativo anteriormente citado é ineficaz para esse fim.

Assim, em relação aos itens não contestados especificamente, mantém-se as glosas realizadas pela fiscalização.

Já em relação aos itens devidamente contestados, a Recorrente traz os seguintes argumentos:

#### **1ª ARGUMENTO**

a) "ROLAMENTO 6306 ZZ": garantem o regular funcionamento dos transportadores do concentrado fosfático convencional, garantindo, assim, o desempenho da fase de beneficiamento do material produzido;

b) "PLACA FOSFERTIL M100231633": compõem a bomba de polpa do concentrado fosfático convencional, garantindo, igualmente, o regular desempenho da fase de beneficiamento;

---

<sup>4</sup> DEMONSTRATIVO Nº 5ª registra as glosas de créditos de aquisições de mercadorias e de partes e peças, de despesas, de fretes sobre compras e de movimentação interna, de serviços prestados e de suas provisões (...)

...  
DEMONSTRATIVO Nº 6ª registra as glosas de créditos de aquisições de serviços de transporte, compras de mercadorias e de materiais para uso e consumo e entradas de mercadorias a título de bonificação, doação e brindes

c) "RODA BOOGIE MJ20072542 ": aplicada nos equipamentos retomadores que atuam no processo de beneficiamento do concentrado fosfático convencional;

Comentários: a fase de beneficiamento nada mais é do que a continuidade do processo de lavra do material mineral, na qual estes últimos recebem os tratamentos químicos e ajustes **necessários à sua comercialização, sem o que se torna impossível a conclusão do processo**. Assim, se na inexistência da fase de beneficiamento, não se torna possível concretizar o processo produtivo em si, força é convir que os bens aplicados para a consecução desta etapa, igualmente **devem receber o tratamento de típicos insumos, por estarem diretamente vinculados com a geração de receitas**,

Vê-se, pois, que as partes e peças, a exemplo destas já comentadas — - *ROLAMENTO 6306 ZZ*", *PLACA FOSFÉRTIL M100231633*" E *RODA BOOGIE*", de algum modo estão diretamente relacionadas ao processo produtivo da Recorrente, desgastando-se em razão desta interação, sendo evidente o direito de crédito relativo à aquisição destes.

## 2ª ARGUMENTO

Da mesma forma, também não pode prevalecer o entendimento da decisão recorrida sobre os bens classificados — **materiais e sobressalentes para manutenção** e serviços de manutenção.

Tais itens, conforme a sua própria descrição já dita, essencialmente destinam-se à **manutenção ou recondicionamento dos bens empregados na cadeia produtiva da empresa**.

Como exemplo, pode-se citar os itens descritos como *"RECUPERAÇÃO DE ROTORES"*, *"MANUTENÇÃO PREVENTIVA COMPRESSOR"*, *"MANUTENÇÃO ÚNICA REC. SELO"* etc.. Vê-se, pois, que se tratam de serviços essencialmente ligados à atividade-fim ou, mais precisamente, à *geração de receita*, atuando na **manutenção e recondicionamento de equipamentos diretamente empregados no processo produtivo da empresa**.

## 3ª ARGUMENTO

De igual modo, a descrição técnica destes serviços, conforme documentação anexada à Manifestação de Inconformidade (doc. 03) e abaixo resumida, caminha para esta mesma conclusão:

*"SOLVENTE RASPADOR QUÍMICO BUFSOL - VF"*: tais equipamentos são aplicados na manutenção de equipamentos aplicados na fase de britagem do material mineral utilizado como matéria — prima do fertilizantes produzido, **tornando possível o adequado funcionamento dos mesmos e, por conseguinte, o regular desenvolvimento do processo produtivo da Suplicante**.

*"CIMENTO EMENDA CORREIA COBERTURA"*: tais materiais representam elemento essencial às correias transportadoras, por intermédio das quais são transportados o material fosfático para o seu devido beneficiamento nas etapas subsequentes do processo produtivo da Suplicante;

*"BRACADEIRA AUTOTRAV 3,7 X1515IMM"*: também consistem em bens que garantem o regular funcionamento de equipamento **essencial** ao processo produtivo da Suplicante, a saber os Caminhões Fora — de — Estrada 170 toneladas, os quais são responsáveis pelo **transporte do material mineral na fase de lavra** para posterior tratamento nas etapas subsequentes do processo produtivo;

*"TINTA PRETO ESMALTE SINTÉTICO 3,6 LT"*: Material aplicado no revestimento externo de inúmeros equipamentos responsáveis pela consecução da fase de beneficiamento (*vide* descrição na planilha anexa — doc. 03), por intermédio da criação de uma camada anti — corrosiva. Esta camada torna-se essencial à manutenção dos equipamentos que possuem contato direto com o material beneficiado, o qual, em razão de sua composição química, apresenta importante fator de desgaste aos equipamentos.

#### **4ª ARGUMENTO**

Prosseguindo, também não restam dúvidas com relação à impropriedade da decisão recorrida no que toca à aquisição do item classificado como **"CAL HIDRATADA"**.

Acerca desta matéria, baseou-se a decisão no entendimento da Solução de Consulta n.º 330/2009 que excluiu a hipótese de concessão de créditos das contribuições em comento sobre a aquisição de materiais destinados a testes químicos, além do fato de ser *"aplicada ou consumida diretamente no processo de fabricação do contribuinte"*.

Ocorre que, em conformidade com o que demonstrado na descrição da função da cal hidratada demonstrada na Manifestação de Inconformidade, a sua finalidade destoa claramente da situação tratada pela citada Solução de Consulta n.º 330/2009.

Isto, pois, tal produto nada mais é do que um reagente químico destinado ao tratamento de água, afluentes e rejeitos, mediante o controle da acidez do líquido que, após devidamente empregado no processo produtivo, deve necessariamente retornar à natureza em condições adequadas. Tal material é essencial, ainda, para a refrigeração das Caldeiras que, por sua vez, são responsáveis por manter toda a estrutura do processo produtivo da Recorrente, **sem o que, insista-se, todo o processo resta comprometido**.

Os argumentos explicitados pela Recorrente descrevem a utilidade de cada produto ou serviço em seu processo produtivo, contudo, não há nos autos documentos comprobatórios de sua utilidade da unidade fabril. Neste ponto, deveria a Recorrente trazer o mínimo de subsídios suficientes para comprovar a utilização desses itens em seu processo produtivo, tais como fotos na unidade fabril, laudo descritivo do seu processo produtivo, indicando a utilização de cada bem e serviço etc...

Não é demais lembrar que o Despacho Decisório, motivou o indeferimento dos créditos pelo fato dos bens e serviços não se enquadrarem no conceito de insumos para fins de creditamento, a teor do que prevê as IN's 247/02 e 404/04 e, por não comprovação de utilidade de alguns itens em seu processo industrial, senão vejamos:

*Ademais, a manifestante procurou desenvolver o mesmo raciocínio para os Materiais e Sobressalentes para Manutenção. No entanto, mesmo que possa gerar crédito da não cumulatividade, não foi demonstrado na presente manifestação de inconformidade, tornando impossível sua identificação para julgamento.*

*É de se esperar que, quando a contribuinte alegue possuir direito em relação a glosa de crédito, que o faça especificando, demonstrando, separando as operações específicas a que teria o direito, devendo demonstrar e separar do valor total das notas fiscais glosadas pela Fiscalização, o valor do crédito em relação a este item, e assim por diante, de forma que, o julgador possa identificar a liquidez e certeza dos valores por ela reclamados.*

Neste contexto, mantenho as glosas tratadas neste tópico.

### III.b - Aquisições não oneradas pelas contribuições

Neste tópico, a Recorrente traz dois argumentos para contestar as glosas realizadas pela fiscalização. O primeiro, que não foi apresentado em sede de manifestação de inconformidade, diz respeito erro na classificação fiscal dos bens, posto que se tratam de produtos sujeitos a tributação, ao contrário da fiscalização afirmar que são produtos sujeitos a alíquota zero. E o segundo, refere-se o direito ao crédito de bens sujeitos a incidência monofásica.

De início, deixo de conhecer os argumentos explicitados acerca do erro de classificação, a teor da previsão contida no artigo 17, do Decreto nº 70.235/72: *“Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*

Em relação ao segundo argumento, melhor sorte não resta a Recorrente. Isto porque, no regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento (ou restituição) de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido. Assim, correta a decisão recorrida que assim se pronunciou:

*A contribuinte pretende construir uma argumentação para contornar a vedação expressa contida no dispositivo legal que vai transcrito logo antes de seu arrazoado, na medida em que quer descaracterizar a aquisição não onerada acenando com a tributação concentrada em elos anteriores da cadeia econômica. Essa linha argumentativa, no entanto, não leva a bom fim para a autuada.*

*Efetivamente, a sistemática de apuração monofásica prevê a concentração da tributação, e não de arrecadação, nos produtores e importadores, ficando os revendedores subsequentes submetidos à alíquota zero. No caso, os exemplos utilizados pela defesa constituem aquisições de combustíveis que foram por ela adquiridos à alíquota zero, por o terem sido de revendedores. Sendo assim, não houve tributação no elo imediatamente anterior à autuada, como ela mesmo admite. Por conseguinte, a apuração de créditos nas compras feitas incide na vedação legal.*

*Nesse contexto, como em outros momentos da presente controvérsia, não cabem argumentos voltados para o questionamento dos fundamentos constitucionais da legislação que informa o regime não cumulativo de apuração das contribuições. Havendo a legislação fixado limites à apuração de créditos, tais limites não de ser observados estritamente pelo julgador administrativo, por absoluta incapacidade de negação de validade de lei regularmente inserida no ordenamento jurídico.*

### III.c - Gastos com armazenagem, movimentação interna e remoção de gesso

Em relação serviços glosados neste tópico, a Recorrente se insurgiu da seguinte forma:

*Sucedem, porém, que o processo produtivo da Suplicante exige a movimentação (deslocamento / transporte) interna dos diversos insumos essenciais para sua atividade, tais como se extrai da descrição dos objetos dos contratos que embasaram os serviços contratados pela Suplicante, ora trazidos aos autos (doc. 06):*

*Ou seja, sem o deslocamento dos próprios insumos na planta produtiva da Suplicante, ou dos próprios materiais produzidos, a sua cadeia produtiva **não se inicia e conseqüentemente não se encerra**. Neste turno, deve-se rememorar que "é preciso afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo que direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte", em se tratando de créditos de PIS/COFINS.*



*Infere-se dos contratos firmados com as empresas acima citadas (doc. 06), a exemplo daquele firmado com a Itaeté Movimentação Logística LTDA, que seu objeto consiste na "movimentação e carregamento de ureia ensacada em sacos de 25 e 50 Kg e carregamento e movimentação de produtos a granel e em big bag".*

*Ora, a ureia representa um das mais importantes matérias-primas aplicadas no processo produtivo da Suplicante, de modo que o seu deslocamento interno **tem que ser considerado como importante insumo indispensável à consecução do processo produtivo. Em rigor, o insumo não será aplicado, sponte própria, na linha de produção.***

*Em idêntico sentido encontra-se a situação das glosas perpetradas pelo i. Fiscal no que toca aos serviços classificados como "Serviços Aplicados na Remoção de Gesso".*

*O material removido pelas empresas contratadas pela Suplicante **gesso** decorre de uma reação química de duas importantes matérias-primas do processo produtivo (ácido sulfúrico e a rocha fosfática), do que resulta, além do ácido fosfórico que será posteriormente beneficiado nas etapas subseqüentes da fabricação de fertilizantes comercializados pela Suplicante, o referido **gesso movimentado.***

*Vê-se, pois, que a necessidade de contratação de um serviço especializado à remoção do gesso da área de produção industrial até a área de processamento e armazenagem decorre da própria necessidade de se separar tal elemento de uma das principais matérias primas do processo produtivo da Suplicante — **ácido fosfórico, sem o que, claramente, toda a cadeia restaria abalada.***

*20. No que tange às despesas com armazenagem, cumpre esclarecer que a Suplicante adquire os insumos que serão utilizados em seu processo produtivo, porém toda a matéria prima adquirida não é utilizado de uma única vez.*

*É de grande relevância então que ditas matérias-primas sejam armazenados em local adequado para que, em momento oportuno, possam ser devidamente utilizadas. A armazenagem é, então, de suma importância como serviço utilizado na condição de verdadeiro insumo no processo.*

A DRJ, corroborando o entendimento da fiscalização, manteve a glosa de todos os serviços baseada na Solução de Divergência nº 26/2008 (abaixo) que tem o seguinte teor:

*O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.*

*Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.*

Analisando os contratos informados pela Recorrente, constasse que há duas contratações com empresas distintas para realizar a movimentação e carregamento de matéria prima, conforme se extrai do objeto de cada documento, a saber (fls. 148-219):

**Contrato de Prestação de Serviços CAR-3093/06 firmado com a empresa Itaeté Movimentação – Logística Ltda**

#### **1.0 CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO CONTRATUAL**

**1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pelas Contratada às Contratantes, sem exclusividade, sob modalidade a preços unitários, dos serviços de ensaque,**

*movimentação e carregamento de uréia ensacada em sacos de 25 e 50 kg e carregamento e movimentação de produtos a granel e em Big-Bag, bem como serviços de movimentação de outros produtos, por meio de máquinas e equipamentos, para atender ao Complexo Industrial de Araucária — CAR, situado à Rua Dr. Eli Volpato, 999 - Bairro Tindiquera, no município de Araucária - PR, à Filial de Londrina, situada à Rua Primo Campana, 559, no município de Londrina - PR e à Filial de Ponta Grossa, situada à Av. Visconde de Mauá, 3049, no município de Ponta Grossa - PR.*

\*\*\*

**Contrato de Prestação de Serviços CAR-3096/06 firmado com a empresa Transportadora Marlon Ltda.**

*1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela Contratada à Contratante, sem exclusividade, a preços unitários, dos serviços de remontagem, carregamento e transporte interno de pellets de carbono, serviços de montagem e mistura das leiras de compostagem, carregamento para transporte interno do composto e espalhamento e serviços de transporte interno das leiras de compostagem, para atender o Complexo Industrial de Araucária — CAR, na Cidade Industrial de Araucária, sito à Rua Dr. Eli Volpato, 999, Bairro Tindiquera, no município de Araucária — PR.*

Em sendo estes os fatos trazidos aos autos, aplicando-se o conceito de insumos exposto nos autos, os gastos com movimentação e armazenagem de insumos dentro dos próprios estabelecimentos da contribuinte vinculados as despesas oriundas dos referidos contratos correspondem a insumos de seu processo produtivo, posto necessários ao desempenho de sua atividade, gerando direito a créditos.

O mesmo se diga em relação a remoção de gesso. Neste ponto, a recorrente afirma que o serviço de remoção de gesso é essencial para que se possa produzir o ácido fosfórico, e o próprio gesso removido, embora seja obtido na condição de subproduto, seria comercializado na condição de produto final.

Constata-se, de pronto, que o serviço em tela é utilizado no processo industrial da recorrente, de modo a incluir-se no conceito de insumos, permitindo o creditamento.

Desta feita, reverte-se a glosa em relação aos gastos com armazenagem, movimentação interna e remoção de gesso.

**III.d - fretes utilizados na aquisição de insumos no mercado interno**

Com relação **fretes utilizados na aquisição de insumos no mercado interno**, reverte-se a glosa em relação aos fretes utilizados na aquisição de insumos no mercado interno.

**III.e - locação de equipamentos**

A fiscalização glosou os créditos por entender que as locações de máquinas e equipamentos não são utilizados diretamente no processo produtivo, considerando que a Recorrente contrata empresas especializadas para fazer o serviço de movimentação, vide contratos citados em tópicos anteriores.

A Recorrente se defende afirmando que os maquinários locados são os mesmos utilizados para efetuar a movimentação interna de grânéis sólidos, movimentação e manuseio de matéria prima, descarga de enxofre, transferência de rocha, alimentação de poço de fusão de enxofre, etc, tal como já sublinhado quando dos questionamentos à glosa de serviços de movimentação interna.

Entretanto, o direito da Recorrente falece pela ausência de documentos para comprovar suas alegações. Neste ponto, constasse inexistir, ao menos não foi citado pela Recorrente, o contrato ou qualquer outro documento que demonstre a realização do negócio de locação de máquinas e equipamentos, sequer descritivo do tipo de maquinário ou equipamentos foi trazido pela Recorrente.

Neste contexto, mantem-se a glosa.

**Quanto à impossibilidade de aproveitamento dos fretes na aquisição de insumos importados, segue o entendimento majoritário da turma:**

Com os cumprimentos dos quais o Ilustríssimo Relator é credor em razão do contumaz brilhantismo com que elabora os seus votos, não sendo o presente aresto uma exceção, este Colegiado dele respeitosamente diverge do seu entendimento no que diz respeito ao crédito do frete após o despacho aduaneiro.

Afirma a manifestante que "uma vez desembarcados os produtos químicos importados por meio do Terminal Marítimo em Santos, estes são imediatamente transferidos por meio de dutos especiais até o Complexo Industrial de Piaçaguera ("CPG"), localizado em Cubatão/SP, onde é armazenado em tanques próprios.

Também assevera a interessada que "não há outra maneira possível da mercadoria importada por via marítima ser recebida no estabelecimento industrial de Cubatão que não por meio do prévio desembarque no terminal portuário."

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

Como salientado no Acórdão de Manifestação de Inconformidade, as despesas com o transporte e a armazenagem no Brasil de produtos importados, após o despacho aduaneiro, não dão direito aos créditos da Cofins e também do PIS para as empresas que estão na sistemática da não cumulatividade.

Isso porque o valor aduaneiro, base para os principais impostos na importação, é formado pela soma dos valores da mercadoria, seguro, Terminal Handling Charge (THC) e **frete internacional**.

Se o frete com o produto já nacionalizado não fez parte do valor aduaneiro do bem importado, logo não integra o custo da mercadoria e, por conseguinte, não dão direito ao crédito da COFINS.

**CONCLUSÃO**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, em dar parcial provimento para reverter as glosas em relação aos gastos com armazenagem, movimentação interna, remoção de gesso e fretes utilizados na aquisição de insumos no mercado interno.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Fl. 20 do Acórdão n.º 3302-011.170 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10845.720078/2010-46