



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.904882/2013-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.326 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2023
Recorrente COSAN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONTRIBUIÇÕES. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. RELEVÂNCIA. ESSENCIALIDADE. ANÁLISE DAS PROVAS.

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.

CUSTOS/DESPESAS. EMBALAGENS BIG PALLETS E CONTEINERS. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com Embalagens, Big Pallets e Containers utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESPESAS PORTUÁRIAS, RELACIONADAS COM A MOVIMENTAÇÃO, LIBERAÇÃO, ANÁLISE, INSPEÇÃO E AGENCIAMENTO DE CARGAS.

Despesas incorridas com serviços portuários, relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes a estes, não geram créditos do Cofins no regime não cumulativo. TOMADA DE CRÉDITO DE ENERGIA ELÉTRICA. PRODUÇÃO PRÓPRIA. ÔNUS DA PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de Despacho Decisório, em razão de pedido de compensação, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar de forma inequívoca o seu direito creditório nos termos do artigo 373 do CPC de 2015.

OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CRITÉRIO DE RATEIO DE RECEITAS.

Para fins de rateio é possível a inclusão das receitas com vendas não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina, operação sujeita a incidência monofásica do tributo.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.
SÚMULA CARF n.º 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém e aquisições de embalagens Big Pallets e contêineres, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; II) pelo voto de qualidade, (II.1) para manter a glosa de créditos referentes a despesas portuárias relacionadas à movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que revertiam tais glosas, sendo designada para redigir o voto vencedor, nesse tópico, a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, e (II.2) para restabelecer o rateio de créditos da forma operada pelo Recorrente quanto à relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerando as receitas com as vendas de gasolina e de óleo diesel não tributadas (alíquota zero, derivada da incidência monofásica), vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ana Paula Pedrosa Giglio e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que mantinham o cálculo efetuado pela fiscalização; e (III) por unanimidade de votos, manter a glosa de créditos decorrentes de despesas com energia e locação, bem como para manter a exigência de juros sobre a multa de ofício. Inicialmente, após a prolação do voto pelo Relator, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, sendo acompanhado pela conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Pedrosa Giglio - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento visto que melhor descreve os fatos.

O presente processo foi formalizado em decorrência apresentação da Manifestação de Inconformidade de fls. 03/79, interposta contra o Despacho Decisório de fl. 316 que reconheceu parcialmente os créditos da Cofins Não Cumulativa – Exportação, relativos ao período compreendido entre os dias 01/01/2011 a 31/03/2011, homologando parcialmente as compensações declaradas na DCOMP nº 27908.30137.081111.1.3.09-4014, deixando de homologar compensações efetivadas em diversas outras DCOMPs, bem como deixando de reconhecer valor postulado em ressarcimento por meio do PER nº 13761.29158.300811.1.1.09-9843.

O procedimento de auditoria encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 115/143.

Ao encerrar o procedimento fiscal, o Agente Fiscal efetuou diversas glosas de créditos utilizados no cálculo das contribuições nos períodos analisados, por entender que não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria, o que implicou por reduzir o valor do crédito a que tem direito o contribuinte.

De acordo com o TVF, a autuada é empresa que atua, preponderantemente, no ramo de fabricação de açúcar e álcool para uso carburante e álcool para demais usos. Também compra e revende produtos, tanto no mercado interno como no externo.

Primeiramente, no tocante aos critérios de rateio, a Fiscalização excluiu a receita com venda de óleo diesel e gasolina da apuração do percentual das receitas tributadas no mercado interno e das não tributadas, pois estando sujeitos à incidência monofásica, tais produtos não geram créditos na revenda. Isso gerou percentuais menores que os utilizados pela empresa, no item “percentual mercado interno não tributável”.

Quanto às glosas procedidas pela autoridade autuante, elas abrangeram os itens a seguir descritos:

1 - Agrícola

Glosa de despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. De acordo com a Fiscalização, houve a glosa por se tratar de dispêndios com a lavoura da cana-de-açúcar, ao invés de serviços utilizados como insumos na produção do açúcar e do álcool.

2 – Arrendamento agrícola

Da mesma forma, os créditos relativos a arrendamento agrícola foram glosados por estarem vinculados à cultura da cana-de-açúcar, não se confundindo com arrendamento de prédios utilizados nas atividades da empresa, como preveem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

3 – Cana

Glosa de créditos relativos à aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas por não constarem no “Livro Produção Diária” e porque no período da compra, meses de janeiro e fevereiro, a indústria não estava em operação (entressafra).

4 – Revenda óleo diesel

O óleo diesel, utilizado em máquinas agrícolas e veículos de transportes de cana, teve os créditos de aquisição glosados por não participar do processo produtivo do açúcar e do álcool.

Demais aquisições

Com relação à glosa das demais aquisições, a fiscalização adotou critério para identificação dos itens que não se enquadravam nas permissões legais para apuração de créditos, em um primeiro momento, com base no centro de custo a que o item está vinculado – coluna “descrição centro de custo” da planilha (centro de custos identificados – item 7.1).

Como muitos itens estão com a coluna “descrição centro de custo” sem informação, a Fiscalização passou a fazer a análise através das colunas “descrição grupo mercadoria”, “texto breve material” e “descrição fornecedor” (centro de custos não identificados – item 7.2).

7.1.1 – Centros de custos agrícolas

Foram glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos agrícolas por não estarem ligadas diretamente à produção, não podendo ser considerados bens e serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e álcool. São basicamente aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas, e também, serviços aplicados na manutenção das máquinas e caminhões ou diretamente na lavoura.

7.1.2 – Centros de custos não ligados à produção

Glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos administrativos e não ligados diretamente com a produção, composto por aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, limpeza, etc.

7.1.3 – Centros de custos de produção não caracterizados como insumo

Nos centros de custos ligados à produção foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas e serviços de limpeza.

7.2.1 – Centros de custos agrícolas

Glosadas despesas com materiais, componentes, peças e equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões.

7.2.2 – Combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção

Foram glosadas notas fiscais de aquisição de gasolina, óleo diesel e lubrificantes, utilizados em máquinas agrícolas e caminhões, não se tratando, portanto, de insumo de produção. Tais produtos foram identificados em “descrição grupo mercadoria” como: gasolina; óleo diesel; óleos, ceras e gorduras diversas e óleos, fluidos e graxas automotivos.

7.2.3 – Embalagens de transporte

Glosadas as aquisições de container big bag e porta paletes. Os big-bags constam no ativo imobilizado na conta “1.3.2.1.12 – container big-bag” e os paletes não podem ser considerados material de embalagem por serem estrados destinados a suportar cargas, no caso o açúcar embalado, permitindo a movimentação mecânica através de máquinas empilhadeiras.

7.2.4 – Produtos químicos não caracterizados como insumo

Também foram glosadas, por não se tratar de insumo utilizado na produção do açúcar e álcool, as aquisições de produtos químicos para usos diversos, análises e tratamento de água.

7.2.5 – Materiais genéricos de uso não identificado

Foram apresentados diversos itens utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar, nem estão vinculados a centros de custos de produção. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7.2.6 – Serviços de análises

Glosadas notas fiscais de prestação de serviços de análises de amostras, análises laboratoriais, testes, serviços esses não utilizados na produção.

7.2.7 – Despesas portuárias

Glosa feita por tratar-se de despesas não admitidas no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, que prevê apenas os fretes e a armazenagem na operação de venda, não incluindo despesas com movimentação, liberação, análise, inspeção, agenciamento das cargas.

7.2.8 – Energia

Foram incluídas na base de cálculo dos créditos notas fiscais emitidas pela empresa Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0004-10, localizada na Rua do Engenho s/n – Área de Cogeração da agroindústria, no município de Rafard, referente a fornecimento de energia elétrica para o estabelecimento da Cosan – 50.746.577/0037-26, com endereço na Rua do Engenho s/n, Rafard (mesma localização). Também constam na base de cálculo dos créditos notas fiscais da Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0003-30, localizada no Bairro Costa Pinto – Área Cogeração da agroindústria, Piracicaba, emitidas para o estabelecimento 50.746.577/0029-16, Bairro Costa Pinto – Piracicaba (mesma localização).

Também foram consideradas como base de cálculo dos créditos as despesas apropriadas nos centros de custos “Geração de Energia-Turbo Gerador – COPI” e “Geração de Energia-Turbo Gerador – RAF”, se tratando das unidades geradoras de energia, respectivamente, da Usina Costa Pinto e a Usina de Rafard da Cosan S/A Indústria e Comércio, sendo que no mesmo local estão os estabelecimentos da Cosan S/A Bioenergia. No documento apresentado “Sumário Executivo da Cadeia Produtiva da Indústria Sucroenergética” consta a bioeletricidade como produção da Cosan S/A Indústria e Comércio.

Dessa forma, entende-se que a Cosan S/A Ind e Com é a produtora da bioeletricidade, e não adquirente, sendo que as despesas para a sua geração estão informadas em centros de custos próprios. Portanto, foram glosadas as despesas de aquisição de bioenergia identificadas como fornecidas pela Cosan S/A Bioenergia, que comercializa o excedente da energia elétrica produzida nas usinas, através de leilões da Agência Nacional de Energia Elétrica.

7.4 – Despesas não caracterizadas como locação

Após a análise da documentação apresentada, não foram aceitos os agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa, ou em sua maioria nem se tratar de locação, mas sim de aquisição de bens não relacionados com a produção.

8 – Depreciação

Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sendo a atividade da empresa fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial foram glosados.

8.1 - Agrícola

Foram glosadas as depreciações com colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semibreques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, transceptores, etc.

8.2 – Não ligados à produção

Também foram glosadas as depreciações com acelerômetro, Cetesb posto abastecimento, atualização sistema SAP, autocad, balança, bomba abastecimento combustível, calibradores, chassis, computadores, suprimentos informática, estufa, evaporadores, filtros, impressora, licença de software, etc.

Cientificado do Despacho Decisório em 12/05/2015, fl. 324, o contribuinte apresentou em 10/06/2015 a sua Manifestação de Inconformidade, por meio da qual refuta a procedência das glosas de forma individualizada, alegando que os créditos apropriados pela empresa possuem sustentação nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Por isso, solicita o provimento da sua peça contestatória e o consequente cancelamento das cobranças que lhe foram direcionadas.

O argumento central da Manifestante, e que perpassa toda sua defesa, é o de que a Fiscalização adotou conceituação de insumo ilegal, que eivaria de nulidade todas as glosas realizadas, posto que se encontraria em dissonância com a conceituação jurídica de insumo descrita no art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A interessada sustenta que os créditos por ela apurados estão todos vinculados à sua atividade produtiva e que a análise do direito creditório deveria ter observado as características específicas dessa atividade.

Com esse intuito, juntou Laudo Técnico de fls. 163/313, elaborado para descrever sua cadeia produtiva, onde são apresentados os serviços e produtos essenciais que integram seu processo produtivo, tais como arrendamento de terras, aluguel de máquinas e equipamentos, preparação do solo, adubação e plantio, tratamentos culturais, colheita, transbordo, transporte, manutenção e conserto de máquinas e equipamentos e a remoção de resíduos pós corte da cana-de-açúcar, os quais originaram os créditos apurados pela empresa.

Defende que os bens e serviços usados como insumo são aqueles que compõem o custo de produção, sendo ilógica a desconsideração de todos os dispêndios realizados na área agrícola, tendo em vista que esta é a principal etapa do processo produtivo, responsável

por quase 70% do custo de produção do açúcar e do álcool, como atesta o Laudo Técnico juntado.

De acordo com a interessada, o CARF entende que o conceito de insumo não se restringe àqueles da legislação do IPI, devendo ser mais abrangente, o que não conflitaria com as leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Por isso, alega a improcedência dos parâmetros utilizados pela Fiscalização, com base nas IN nºs 247/2002 e 404/2004, que sustentaram a glosa dos créditos, especialmente aqueles decorrentes de bens e serviços utilizados na área agrícola para formação da cana-de-açúcar.

Por meio desse raciocínio central, defende que os créditos de sua atividade agrícola não devem ser glosados, já que essa etapa seria a parte mais delicada e custosa do processo produtivo do açúcar e do álcool, constituindo os serviços vinculados às fases do cultivo da cana-de-açúcar um dispêndio fundamental e imprescindível ao processo de produção. Assim, cairiam por terra todas as glosas de insumo efetuadas pela ação fiscal, sobretudo diante do Laudo Técnico e da jurisprudência do CARF, citada pelo impugnante.

Quanto às glosas relativas ao arrendamento agrícola (item 2 do TVF), ressalta que este se mostra essencial à atividade da empresa, pois, sem a terra para o plantio, o processo produtivo sequer poderia existir. Além disso, pondera que o conceito de aluguel de prédio englobaria também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual o crédito sobre tais despesas seria legítimo, mencionando o Estatuto da Terra, Lei nº 4.504/1964, que define o imóvel rural como o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial. Assim, a Lei nº 10.833/03, art. 3º, IV, ao prever o cálculo de créditos sobre “aluguéis de prédios”, teria contemplado também o arrendamento agrícola.

Em relação às glosas de aquisição de cana-de-açúcar (item 3 do TVF), menciona que não teria sido apontada a razão pela qual lhe foi negado o direito ao crédito de PIS e Cofins, prejudicando o seu direito de defesa.

Sustenta que não há qualquer razão legal para fazer-se a distinção na apuração do crédito da cana adquirida na entressafra daquela adquirida em outros períodos. Isto porque a cana da entressafra é utilizada como muda para o tratamento e futuro plantio na lavoura, constituindo legítimo insumo utilizado no processo produtivo da Impugnante. Por este motivo enquadra-se tanto na hipótese de crédito prevista no art. 3º, II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, quanto na hipótese de crédito prevista no art. 8º da Lei 10.925/04. Ademais, o simples fato de não constar do Livro de Produção Diária não tornaria o crédito indevido.

Quanto à glosa relativa ao óleo diesel (item 4 do TVF), menciona que o combustível é utilizado por máquinas agrícolas e caminhões que realizam o transporte da cana. Como defendido antes, a atividade agrícola consiste no cerne do processo produtivo, o que justificaria a apropriação dos créditos, em consonância com jurisprudência do CARF.

Em relação ao tópico “Créditos de Notas Fiscais e Notas Fiscais ME”, reafirma seus argumentos, tese fulcral da impugnação, no sentido da impossibilidade de glosa dos valores do “centro de custo agrícola” (item 7.1.1 do TVF). Tudo com base em sua tese de que não é correto excluir a etapa agrícola de seu processo produtivo. Por isso, as glosas das partes e peças de reposição, bem como dos serviços relacionados ao maquinário agrícola, deveriam ser rechaçadas.

Combate também as glosas feitas a título de “centro de custo não ligado à produção” (item 7.1.2 do TVF), as quais só teriam sido feitas porque a fiscalização apartou a etapa agrícola do processo produtivo, razão pela qual tais descontos já teriam sido rebatidos em itens anteriores da impugnação. Mesmo assim, discorre brevemente sobre a relevância de dispêndios com insumos que

seriam essenciais ao seu processo produtivo, tais como: captação e tratamento de água, remoção de resíduos, análise laboratorial do solo, serviços de manutenção agrícola e industrial, balança de cana, armazéns e serviços desenvolvidos em oficinas.

Quanto às glosas do item 7.1.3 do TVF, as contesta porque as peças das máquinas agrícolas e os serviços de coleta e transporte de resíduos e do bagaço da cana, mesmo estando vinculados à etapa agrícola, seriam essenciais ao seu processo produtivo, na mesma lógica exposta ao longo de toda a Manifestação de Inconformidade.

Mais uma vez, em relação ao item 7.2.1 do TVF, já que também se trata de glosa de itens utilizados na lavoura, são repisados os argumentos acerca da essencialidade da fase agrícola da produção.

Ao defender-se do item 7.2.2 do TVF, que trata das glosas relativas a combustíveis, óleo diesel e lubrificantes aplicados em máquinas agrícolas, a requerente rememora as razões de defesa anteriormente expostas para a glosa de óleo diesel (item 4 do TVF), repetindo que a etapa agrícola faz parte do processo produtivo do açúcar e do álcool.

No que toca ao item 7.2.3 do TVF, relativo à glosa de despesas realizadas com embalagens, defende que, mesmo não integrando o produto final, as embalagens configuram custos imprescindíveis à individualização e conservação do açúcar e do álcool em processamento, razão pela qual se enquadrariam no conceito de insumo firmado pelo CARF. Adiciona que o crédito há de ser mantido também pela aplicação do art. 3º, IX, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que expressamente permitiriam o aproveitamento do crédito na hipótese de armazenagem e transporte de mercadoria.

Em relação ao item 7.2.4 do TVF, confirma tratar-se de produtos químicos utilizados nos laboratórios, limpeza do maquinário e no tratamento de efluente, atividades essenciais ao desenvolvimento das atividades da empresa, independentemente de estarem vinculadas à etapa agrícola do processo produtivo, cabendo-lhe também o enquadramento como insumo, ante sua essencialidade ao processo produtivo.

As glosas referentes ao item 7.2.5 do TVF seriam também improcedentes, pois a fiscalização glosou itens que reconheceu serem utilizados no processo produtivo, mas que alega não possuírem utilização direta no produto, atendo-se a um conceito aplicável somente ao IPI.

Quanto ao item 7.2.6 do TVF, defende o cabimento dos créditos relativos aos serviços de análise por serem essenciais e inerentes ao processo produtivo, sendo utilizados a fim de que seja possível a produção de cana com maior qualidade e produtividade.

A Manifestante refuta também as glosas de despesas portuárias realizadas para armazenamento do açúcar e álcool produzido (item 7.2.7 do TVF). Alega que num ciclo de produção, até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, podem ocorrer inúmeros gastos com armazenagem. Sustenta que as despesas portuárias são imprescindíveis à conclusão do processo produtivo e que as notas fiscais glosadas se enquadrariam no conceito de insumo e armazenagem.

Em relação ao item 7.3 do TVF, relativo às glosas com despesas de energia elétrica, alega que há expressa previsão legal, contida no art. 3º, incisos IX e III, respectivamente, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, permitindo o desconto de crédito quanto à energia consumida. Diz que a lei não cria qualquer restrição à aquisição de outros estabelecimentos vinculados ao contribuinte. Afirma, ainda, que o crédito seria legítimo, pois inexistiria, também, vedação a este direito para quem fosse, simultaneamente, consumidor e produtor.

Apela para a manutenção dos créditos glosados no item 7.4 do TVF (“não é locação”), defendendo que as despesas deveriam ser reconhecidas, a partir de uma noção mais

ampla do conceito de insumo, que respeitasse a não-cumulatividade prevista no texto constitucional.

Acerca da glosa dos créditos relativos à depreciação (item 8 do TVF), reiterou que a atividade agrícola é parte integrante de seu processo produtivo, e a depreciação das máquinas nela empregadas permitiriam o direito a crédito. Mais uma vez, afirma que a Fiscalização partiu de premissa equivocada ao glosar dispêndios da etapa agrícola.

Quanto à revisão do rateio efetuada pelo autuante para excluir operações de venda de óleo diesel e gasolina, a interessada sustenta que não haveria previsão legal de exclusão de receitas decorrentes da venda de bens com incidência monofásica.

Com o intuito de sanar qualquer dúvida que ainda possa existir por parte da autoridade julgadora, solicita realização de diligência para demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa. Para tanto indicou assistentes e formulou quesitos.

Por fim, requer a nulidade dos autos de infração, em face da utilização incorreta e restritiva do conceito de insumo. Também solicita que, caso mantida a autuação, seja afastada a incidência de juros, bem como destes sobre a multa de ofício aplicada, além do afastamento da multa de 75%, por sua natureza confiscatória.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente, com as seguintes conclusões:

A QUANTIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO NO PRESENTE JULGADO

Após quantificar cada uma das glosas revertidas na forma acima tratada, o demonstrativo a seguir disposto as totaliza na coluna TOTAL DAS GLOSAS CANCELADAS 1 e sobre os valores assim encontrados foram aplicados os percentuais de rateio para o Mercado Externo constantes dos DACONS e não alterados pela Fiscalização. Com isso, foram encontradas as bases de cálculo constantes da coluna TOTAL DAS GLOSAS CANCELADAS 2, sobre as quais se fez incidir a alíquota de 7,60% prevista para a Cofins Não Cumulativa, o que resultou no valor adicional de crédito a ser reconhecido em favor do contribuinte especificado na coluna COFINS DEFERIDO PELA DRJ:

PA	1 – AGRÍCOLA	2 – ARREND AGRÍCOLA	4 – REVENDA ÓLEO DIESEL	7.1.1 – CC AGRÍCOLA	7.1.3 – CC PROD NÃO INSUMO	7.2.1 – AGRÍCOLA	7.2.2 – COMB E LUBR N UTIL PROD	7.2.4 – PROD QUÍMICO NÃO INSUMO
01/2010	5.594.642,99	4.833.876,62	-368.323,26	2.178.414,17	103.396,26	4.360.547,39	1.192.018,24	3.420,95
02/2010	3.462.038,64	5.072.028,60	-744.510,00	2.393.872,61	92.556,86	1.775.414,50	2.651.435,03	18.248,03
03/2010	7.019.464,69	5.033.958,34	-701.828,62	3.344.828,60	65.813,23	1.701.047,40	2.751.200,48	93.817,36
Soma	16.076.146,32	14.939.863,56	-1.814.661,88	7.917.115,38	261.766,35	7.837.009,29	6.594.653,75	115.486,34

7.2.5 – MAT GENÉRICOS USO N IDENT	7.2.6 – SERVIÇOS ANÁLISES	8.1 – DEPR AGRÍCOLA	8.2 – DEPR NÃO LIG PROD	TOTAL DAS GLOSAS CANCELADAS	PERC DO RATEIO NO MERC EXT	TOTAL DAS GLOSAS CANCELADAS 2	COFINS DEFERIDO PELA DRJ	PERC DO RATEIO NO MERC INT
2.560.818,56	39.937,52	1.996.732,61	93.843,67	22.589.325,72	0,5439	12.286.334,26	933.761,40	0,4561
1.597.229,38	5.416,00	1.933.446,95	104.321,82	18.361.498,42	0,6174	11.336.389,12	861.565,57	0,3826
1.544.074,33	2.785,76	2.072.512,59	214.909,81	23.142.583,97	0,6035	13.966.549,43	1.061.457,76	0,3965
5.702.122,27	48.139,28	6.002.692,15	413.075,30	64.093.408,11		37.589.272,81	2.856.784,73	

Conclusão

Isso posto, tendo em conta os fatos e a legislação acima mencionados, **VOTO no sentido de que seja dado parcial provimento para a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se em favor do contribuinte o direito creditório**

adicional no valor de R\$ 2.856.784,73 (dois milhões, oitocentos e cinquenta e seis mil, setecentos e oitenta e quatro reais e setenta e três centavos) e, em consequência disso, determinando-se a homologação das compensações em relação às quais o crédito se mostre suficiente.

Inconformado com a decisão, o contribuinte ingressou com Recurso voluntário, no qual alega, em síntese:

(...) Em contrapartida, foram mantidas as glosas quanto aos itens 7.1.2 (Centro de Custo não ligado a produção); 7.2.3 (Embalagens Big Pallets e Containers); 7.2.7 (Despesas Portuárias); 7.3 (Despesas com Energia) e Rateio de Créditos.

Também foram mantidos os valores relativos à multa, aos juros sobre a multa e aos juros SELIC. Não se acatou o pedido de diligência. (...)

Sobre as glosas mantidas o Recurso busca reforma, ancorando-se no conceito de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002.

Sendo esses os fatos, passo a decidir.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Conforme relatado o processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS e da COFINS Não Cumulativo – Exportação, PER nº 13761.29158.300811.1.1.09-9843 cumulado com compensações, cujos valores foram reconhecidos parcialmente pela fiscalização e em outra parte pela Delegacia Regional de Julgamento.

A base de cálculo dos créditos que a recorrente alega ter direito esta ancorada no artigo 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, que trata de bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A fiscalização lavrou o Termo de Verificação fiscal de e-fls. 115/143 em 23/03/2015, utilizando as Instruções Normativas SRF n.ºs 247 e 404, que foram superadas pelo Resp n.º 1.221.170/PR.

Prosseguindo, em outro contexto normativo, a decisão proferida pela DRJ faz menção ao REsp. nº 1.221.170/PR, que foi julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, seguindo a *ratio decidendi* do STJ, bem como utiliza o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 como parâmetro, assim constou no voto:

De início, cabe se ressaltar que a delimitação do conceito de insumos, na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, diz respeito a temática objeto de constantes embates nos órgãos julgadores administrativos e judiciais, contexto em que veio a lume o REsp nº

1.221.170/PR, julgado efetivado sob a sistemática dos recursos repetitivos, em sessão datada de 22/02/2018, ocasião em que foi declarada ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Diante da premissa imposta pelo referido julgado, em observância a jurisprudência formada, que ampliou o conceito de insumo, parte das glosas realizadas pela Fiscalização foram revertidas pela DRJ, de modo que apenas o que foi mantido é objeto do Recurso que passo a apreciar.

A Recorrente enfatiza inicialmente que foram mantidas as glosas quanto aos itens 7.1.2 (Centro de Custo não ligado a produção); 7.2.3 (Embalagens Big Pallets e Containers); 7.2.7 (Despesas Portuárias); 7.3 (Despesas com Energia) e Rateio de Créditos, e ainda do item 7.4 (despesas com locação), também foram mantidos os valores relativos à multa, aos juros sobre a multa e aos juros SELIC, sendo objeto do recurso a reforma quanto ao julgado sobre essas despesas.

Feito este introito, para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

7.1.2 - Centro de Custo não ligado a produção;

Sobre essas despesas a DRJ entendeu que deveria ser mantida a glosa pelas seguintes razões:

Conforme acima estudado, os itens indiretamente aplicados na produção podem ser admitidos como insumos.

Entendo, contudo, que seria dever do contribuinte demonstrar para cada um dos itens pela Fiscalização glosados, as respectivas essencialidades ou relevâncias para o processo produtivo da empresa, o que tornaria admissível a tomada dos créditos.

Pois bem, cotejando-se a Manifestação de Inconformidade o que se percebe é explicação do motivo pelo qual entende ser indevida a glosa que atingiu o item captação e tratamento de água, além da apresentação de alguns julgados administrativos relacionados às despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, havendo ainda sintéticas referências relacionadas aos itens análises laboratoriais, serviços de manutenção agrícola e industrial, balança de cana e armazém tendo, ao final de suas considerações, a Manifestante afirmado insurgir-se contra todos os itens glosados na rubrica “cc não lig prod”, o que obviamente não é suficiente para o fim pretendido pela Defendente, relativamente ao tópico ora analisado, dado que o esperado seria a demonstração individualizada para cada um dos itens glosados de serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo da empresa.

Desse modo, tendo em conta a insuficiência detectada na instrução probatória de responsabilidade da Defendente, relacionada aos centros de custos não ligados diretamente com a produção, além da impossibilidade da tomada de créditos com despesas administrativas, o meu voto é pela manutenção das glosas que se fazem presentes no item 7.1.2 – ccusto não lig prod.

Em sua defesa a Recorrente alega que:

Ora, conforme acima exposto, de maneira nenhuma o entendimento da Receita Federal deve prevalecer. Primeiro porque já se inicia a partir de conceito “*equivocado e restritivo*” de insumo, não tendo sido feita a correta leitura e exegese da norma do art. 3º das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/2003. Segundo porque a autuação está dissociada das reiteradas decisões proferidas pelo **CARF**, inclusive da **CSRF**, que ao julgar a matéria pronuncia-se de forma clara no sentido de conferir a **qualificação de insumos a todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo, independentemente de contato direto com o bem produzido** (já que o contato direto é critério exclusivo para fins de IPI).

No caso, as partes e peças e serviços de manutenção e implementos agrícolas, assim como material de laboratório e análises, atendem aos requisitos legais e, à relevância e essencialidade ao processo produtivo e, por essa razão, são insumos, inclusive nos termos decididos pelo STJ.

O mesmo se estende à limpeza industrial e análise laboratorial e industrial, essenciais à segurança alimentar e para garantir a qualidade dos produtos produzidos.

(...)

Ora, seguindo todas as ponderações já ventiladas para as peculiaridades da atividade, não resta dúvida de que, embora não sejam consumidos ou transformados no produto final (alimento), são de fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial da recorrente.

A Portaria SVS/MS n. 326/1997, ao estabelecer as condições higiênico-sanitárias e de boas práticas de fabricação para estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos, é incisivo em caracterizar como procedimento obrigatório e basilar o respeito a tais práticas a higiene, limpeza e desinfecção.

Tais custos e despesas são inerentes à específica e peculiar atividade da recorrente, por determinação de regramentos de órgãos públicos, além de permitir a fabricação do produto (alimento) com qualidade.

Em decorrência de tais aspectos, todos os bens adquiridos que tenham por finalidade a higiene, limpeza, desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados inerentes e essenciais à atividade econômica e, assim, qualificados como insumo.

Nesse mesmo sentido, decisões da CSRF:

- Acórdão nº 9303-009.312

- Acórdão nº 9303-007.781

Restando esclarecido que os bens e serviços utilizados como insumos são aqueles que compõem os custos de produção ligados a sua atividade, **tem-se como ilógica a desconsideração de todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo**, principalmente os dispêndios realizados na área agrícola, tendo em vista que esta é a principal etapa do processo produtivo, sendo **responsável por quase 70% do custo de produção do açúcar e do álcool**.

Em uma análise dos argumentos percebe-se que a manutenção da glosa pela DRJ teve como principal motivo a ausência de “*demonstração individualizada para cada um dos itens glosados de serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo da empresa*”.

O tema não é novo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dado que em numerosas vezes já nos debruçamos sobre estas rubricas.

Assim, peço licença para adotar como razões decisórias os precedentes a seguir colacionados:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: **balança de cana**; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e **armazenagem**; transporte industrial; tratamento do caldo; **captação de água**; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; **Acórdão nº 9303-008.304**; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, **transporte de resíduos industriais**, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.” (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; **Acórdão 9303-004.918**; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

(...)

CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.

Dispêndios com **tratamento de água** e de efluentes são considerados insumos na atividade produtiva, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais. (...)

GASTOS PARA O TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O **tratamento de resíduos**, tais como, os incorridos com captação, redes e tanques de vinhaça são necessários para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool. (...)

SERVIÇOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF, o que gera o direito ao crédito em relação aos gastos incorridos com serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte da cana-de-açúcar; **serviços empregados na estação de tratamento de água**; serviços empregados na geração de vapor e energia elétrica; serviços empregados na captação e reaproveitamento de vinhaça. (...) (Processo nº 10850.908948/2011-19; **Acórdão nº 3201-008.801**; Relator Ex-Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 28 de julho de 2021).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as **despesas de remoção de resíduos industriais**. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários. (Processo nº 11065.001083/200962; **Acórdão nº 3403002.783**; Relator ex-Conselheiro ROSALDO TREVISAN; sessão de 25 de fevereiro de 2014).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO, REPAROS, PARTES E PEÇAS, EPI, LABORATÓRIO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, inclusive em laboratório, por representarem insumos

da produção. Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização. (...) (Processo nº 10950.001676/2008-09; **Acórdão nº 3301-010.100**; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 27 de abril de 2021).

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Data do fato gerador: 31/05/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, **consumo de água**, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de **serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar**; materiais elétricos para emprego nas atividades: **balança de cana**; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e **armazenagem**; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo nº 13888.001886/2005-35; **Acórdão nº 9303-008.299**; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias, os **serviços de armazenagem** e os de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento. (...) (**Processo nº 10120.724745/2019-73**; Relator ex-Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de maio/2023.)

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

ANÁLISE LABORATORIAL. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.

Desde que comprovados os dispêndios com as **análises laboratoriais** e cumpridos os demais requisitos objetivos previstos na legislação, assim como demonstrada a essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte, o crédito pode ser aproveitado. (...) (**Processo nº 10120.909424/2011-90**; Acórdão 3201-009.055. Relator ex-Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26 de agosto de 2021.)

Estando alinhado com os precedentes elencados, entendo que assiste razão a recorrente, assim dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relacionadas às despesas com captação e tratamento de água; remoção de resíduos industriais; itens análises laboratoriais, serviços de manutenção agrícola e industrial, balança de cana e armazém; Desde

que os dispêndios estejam devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

7.2.3 - Embalagens Big Pallets e Containers;

Esse item consta no Voto da DRJ como “embalagens de transp.”, sendo mantida a glosa pelas seguintes razões:

Passemos, pois, à leitura da acima citada norma, na parte que interessa para o deslinde da questão em julgamento [negritei]:

Parecer Normativo COSIT nº 05/2018

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Como acima observado, o Parecer Normativo em tela mostra-se contundente ao excluir da possibilidade da tomada de créditos os dispêndios realizados após a finalização do processo de produção do bem, dentre eles tendo sido citado o caso das “embalagens para transporte das mercadorias acabadas”, o que por certo contempla o caso das “aquisições de container big bag, lacres, sacos propileno, fitas adesivas, fio de costura”, itens que foram pela Fiscalização citados.

(...)

Como facilmente identificável, o chamado container big bag diz respeito a uma embalagem para transporte, na qual o produto a ser comercializado (o açúcar, no caso em julgamento) é colocado em momento posterior à finalização de seu processo de industrialização, daí advindo a impossibilidade da apuração do crédito.

(...)

É de rigor, portanto, que seja mantida a glosa especificada no item 7.2.3 – embalagens de transp.

Em sua defesa a Recorrente alega que:

Os pallets, contêineres e big-bags são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados); (ii) – armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) – armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) – armazenagem durante o ciclo de industrialização.

Ora, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA.

Aliás, foi anexado no processo, PARECER TÉCNICO acostado aos autos que demonstram claramente que são inerentes e essenciais ao processo produtivo, sobretudo, pela peculiaridade da atividade da recorrente.

Daí porque são insumos por participar do processo produtivo como produto essencial e inerente à atividade econômica da recorrente, inclusive, visando cumprir exigências de higiene e limpeza para a produção de um bem de maior qualidade.

Quanto ao pallet, assim já decidiu a CSRF, inclusive em caso do próprio Recorrente:

a) Acórdão 9303-003.478

b) Acórdão 9303-007.781

Para sacramentar a questão, vejamos acórdão de n. 9303.009754, da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, junto ao processo de nº 10925.722369/2012-41, abaixo vertida, que elucida a essencialidade dos itens acima:
(...)

Conforme se verifica na leitura dos excertos acima destacados, enquanto que a DRJ mantém a glosa em razão de serem despesas utilizadas nos produtos acabados, a Recorrente defende que tratam-se de dispêndios utilizados no seu ciclo operacional, inerentes a atividade da empresa.

Analisando o acórdão citado pela Recorrente, n.º **9303-009.754**, de relatoria do Ilustre ex conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, verifica-se que a concessão do crédito engloba as duas etapas, tanto na industrialização, como nos produtos acabados, vejamos:

(...)

Com fundamento nos referidos dispositivos legais e na decisão do STJ no referido REsp, passemos à análise e julgamento das matérias impugnadas:

1) aproveitamento de créditos sobre custos/despesas com pallets

Os pallets, conforme demonstrado nos autos são utilizados no processo de produção para deslocamentos de matérias-primas, visando às condições de higiene e também são utilizados como embalagens para transporte dos produtos processados/industrializados pelo contribuinte.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, para reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles.

(...)

Esse também é o meu entendimento visto que a atividade da empresa em conjunto com o produto a ser transportado exige o uso dessas embalagens, tornando-as essenciais à atividade empresarial.

Sobre o assunto, cito outros precedentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao **material de embalagem**, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (**contêiner** refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem. (...) Processo nº 10925.001685/2008-07, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que resultou no **Acórdão nº 3401-007.718**.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

Processo: 10530.901402/2012-31

Acórdão: 3201-010.102 - Hécio Lafetá Reis – Presidente Redator

II. Crédito. Embalagem de transporte.

O Recorrente pleiteia o direito ao desconto de crédito em relação às aquisições de caixas de papelão, pallets, cantoneiras e demais itens utilizados em embalagem de transporte. Segundo ele, tais itens se revelam imprescindíveis à conservação dos produtos, tendo como finalidade a acomodação das caixas em unidades maiores, promovendo, assim, uma eficiente movimentação das mercadorias nas empilhadeiras e carregamento nos **contêineres**, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até o destino final.

Trata-se de matéria também já enfrentada no CAREF, conforme se verifica dos trechos de ementa a seguir transcritos:

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. **Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte**, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (**Acórdão nº 3302- 011.391**, rel. Denise Madalena Green, j. 28/07/2021) (...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de **embalagens** utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (**Acórdão nº 3302-011.168**, rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, j. 22/06/2021) (...)

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de **paletes**, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito. (**Acórdão nº 3201-005.563**, rel. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

Nesse sentido, reverterem-se as glosas relativas às aquisições de material de embalagem, observados os demais requisitos da lei.

Nesse sentido dou provimento ao Recurso Voluntário, nesse tópico, para reverter as glosas das despesas com **Embalagens Big Pallets e Containers**, desde que os dispêndios estejam devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

7.2.7 - Despesas Portuárias;

As glosas sobre despesas portuárias foram mantidas pela DRJ, que amparado no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, entendeu ser uma despesa em etapa fora da produção e por isso não passível de crédito, vejamos:

(...)

Como se vê, para o contribuinte as despesas portuárias relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e com o agenciamento de cargas estariam contempladas pelo inciso II do artigo 3º das normas que tratam do conceito de insumo na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins.

Ao assim proceder, nota-se que a intenção da Defendente é deslocar a análise da questão atinente às despesas portuárias da redação do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (forma adotada pela Fiscalização) para o inciso II do mesmo artigo 3º das acima referidas normas.

Em se tratando de operações portuárias, alinhando-me ao ponto de vista defendido pela Fiscalização, não vejo com enquadrar a situação no inciso IX do artigo 3º pois não vislumbro como equiparar tais operações ao dispêndio com uma "armazenagem de mercadoria", muito menos com um encargo com "frete na operação de venda", quando o encargo for do vendedor.

No tocante à possibilidade de ser considerada como insumo, atentemos ao disposto pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 [g. n.]:

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que "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".

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições 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".

Conforme acima verificado, não há como se considerar existir insumo gerador de crédito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins em atividades outras que não a atividade econômica do contribuinte. Assim, por não estarem circunscritos ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, não podem ser considerados insumos os recursos financeiros despendidos com as atividades administrativas, jurídicas e contábeis, por exemplo.

Mutatis mutandis, tendo em conta que despesas portuárias se manifestam em uma etapa que antecede ou ocorre após a produção de bens pela Manifestante, correta se mostrou a glosa pelo Agente Fiscal praticada.

O Recurso Voluntário sustenta a necessidade de reforma da decisão nos seguintes termos:

Os **armazéns** são necessários para estocagem do próprio açúcar produzido para que este seja destinado à venda, sendo certo que seu creditamento encontra-se assegurado pelo art. 3º, inciso II das leis 10.637/02 e 10.833/03, conforme já decidiu o próprio CARF:

*“A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a **armazenagem** e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa (...)”* (Processo nº 16366.003307/200738 Acórdão nº 3401002.075 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 28 de novembro de 2012).

Insta repisar que o acórdão supramencionado deixa evidente que o armazenamento é considerado insumo, e, portanto, deve conferir crédito com base no art. 3º, inciso II, já que o inciso IX do mesmo dispositivo é uma norma meramente ampliativa, concedendo também o crédito para a armazenagem ocorrida após a produção (na operação de venda).

O CARF já elucidou que a norma constante no inciso IX do art. 3, das leis 10.637/02 e 10.833/03 teve por escopo ampliar a hipótese de **creditamento às operações de armazenagem para venda**, afirmando que todo o tipo de **armazenagem** já estaria compreendido pelo inciso II da norma em comento, conferindo direito ao crédito de PIS e COFINS ante sua imprescindibilidade, conforme se depreende da ementa abaixo: (...)

Com efeito, **num ciclo de produção até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa**, pode haver inúmeros gastos com **armazenagem**.

Todas essas remessas à cooperativa ainda fazem parte do processo de produção da empresa, segundo a legislação comercial (art. 187, II, da Lei nº 6.404/72). Até mesmo em relação ao produto acabado, apenas o processo de fabricação foi esgotado, mas não o processo de produção, o qual só finaliza quando o produto é colocado efetivamente à venda.

Importante salientar que os produtos produzidos pela Recorrente são **altamente delicados, posto que O AÇÚCAR** exige delicado manuseio para que não sofra perda de suas propriedades químicas em contato com inapropriada umidade.

A análise do crédito do presente item deve ser realizada considerando que a glosa se deu em razão de ser uma despesa fora da produção, o julgador de piso foi enfático ao concluir que *“tendo em conta que despesas portuárias se manifestam em uma etapa que antecede ou ocorre após a produção de bens pela Manifestante, correta se mostrou a glosa pelo Agente Fiscal praticada”* e dentro desse contexto a recorrente insurge-se argumentando que despesas portuárias estão abrangidas não só com base no art. 3º, inciso II, mas também e de forma ampliada, com base no IX do art. 3, das leis 10.637/02 e 10.833/03, abraçada com o citado precedente do CARF, no qual se constata dentre outros julgados no contencioso administrativo.

Entendo que assiste razão ao recorrente, assim dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relacionadas às despesas portuárias, relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e com o agenciamento de cargas, desde que os dispêndios estejam devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

7.3 - Despesas com Energia.

As glosas relacionadas com as despesas com energia se deram em razão do fornecedor e comprador estarem situados na mesma localização. A DRJ entendeu, assim como a fiscalização, que não houve comprovação da real aquisição de terceiros

Drj: Sem dúvida, é permitido o creditamento relativo à compra de energia que será utilizada no processo produtivo. Contudo, o que foi questionado na autuação e lhe serviu de base foi a inexistência de real aquisição de terceiros da energia consumida.

A meu sentir, Autoridade Fiscal trouxe aos autos elementos suficientes para bem demonstrar a não efetividade das aquisições de energia.

Primeiramente, porque foram incluídas na base de cálculo dos créditos notas fiscais emitidas pela empresa Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0004-10, localizada na Rua do Engenho s/n – Área de Cogeração da agroindústria, no município de Rafard, referente a fornecimento de energia elétrica para o estabelecimento da Cosan – 50.746.577/0037-26, com endereço na Rua do Engenho s/n, Rafard (mesma localização). Do mesmo modo, constaram na base de cálculo dos créditos notas fiscais da Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0003-30, localizada no Bairro Costa Pinto – Área Cogeração da agroindústria, Piracicaba, emitidas para outro estabelecimento da autuada (filial com CNPJ 50.746.577/0029-16), Bairro Costa Pinto – Piracicaba (mesma localização). Ou seja, comprador e produtor da energia situavam-se no mesmo endereço.

Seguindo o mesmo padrão, houve coincidência de localização de estabelecimentos em despesas apropriadas nos centros de custos “Geração de Energia-Turbo Gerador – COPI” e “Geração de Energia-Turbo Gerador – RAF”, se tratando das unidades geradoras de energia, respectivamente, da Usina Costa Pinto e a Usina de Rafard da

Cosan S/A Indústria e Comércio, situadas no mesmo local onde estão os estabelecimentos da Cosan S/A Bioenergia.

Em adição a esses elementos, o fato de a COSAN ser uma agroindústria sucroenergética, responsável pela produção de açúcar, etanol, bioeletricidade e outros produtos, conforme expresso no item 3 – Caracterização da Cadeia Sucroenergética, constante do Laudo Técnico pela Defendente apresentado.

Ademais, há centros de custos próprios nos quais foram informadas as despesas para a geração de energia da empresa.

Tenho, pois, como corretas as glosas aplicadas no item 7.3 – energia 2011 (Cosan S/A Bioenergia).

A defesa esta amparada na ausência de restrição ou distinção legal à aquisição de outros estabelecimentos vinculados ao contribuinte, vejamos as razões:

Há expressa previsão legal permitindo o desconto de crédito quanto à energia elétrica consumida.

No caso concreto, por sua vez, além do efetivo consumo, houve ainda a aquisição devidamente comprovada por notas fiscais idôneas emitidas, sem qualquer vício, sendo tais créditos contabilizados e apurados nos termos da lei. Deste modo, não existe qualquer elemento fático e jurídico que impeça o crédito.

Além disso, a lei não cria qualquer restrição ou distinção à aquisição de outros estabelecimentos vinculados ao contribuinte, já que o ponto fundamental é avaliar: (i) – trata-se de energia elétrica?; (ii) – foi consumida por estabelecimento do contribuinte; (iii) – existe prova – documento fiscal – de sua aquisição de uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil?

Não existem outros requisitos legais, de modo que o crédito é legítimo, notadamente, pelo fato de que, ao contrário do que sustenta o TVF, inexiste também vedação a este direito para o contribuinte que, além de consumidor, também é produtor. Trata-se de interpretação que inovação do ponto de vista legislativo, inserindo vedação não prevista em lei.

No que se refere a glosa em análise, o motivo esta na aquisição ter se dada de empresa do mesmo grupo, situada no mesmo endereço e que não foi motivo de negativa pela recorrente, pelo contrário, ela afirma ser consumidora e também produtora. Aqui entendo que em que pese tenha ocorrido a devida comprovação por meio de notas fiscais, não restou configurada a aquisição de terceiros, requisito essencial para o crédito.

A fiscalização enfatizou ser a própria Cosan AS a produtora da bioenergia utilizada, conforme abaixo exposto:

7.3 – energia 2011 (Cosan S/A Bioenergia)

Foram incluídas na base de cálculo dos créditos notas fiscais emitidas pela empresa Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0004-10, localizada na Rua do Engenho s/n – Área de Cogeração da agroindústria, no município de Rafard, referente a fornecimento de energia elétrica para o estabelecimento da Cosan – 50.746.577/0037-26, com endereço na Rua do Engenho s/n, Rafard (mesma localização). Também constam na base de cálculo dos créditos notas fiscais da Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0003-30, localizada no Bairro Costa Pinto – Área Cogeração da agroindústria, Piracicaba, emitidas para o estabelecimento 50.746.577/0029-16, Bairro Costa Pinto – Piracicaba (mesma localização).

Também foram consideradas como base de cálculo dos créditos as despesas apropriadas nos centros de custos “Geração de Energia-Turbo Gerador – COPI” e “Geração de Energia-Turbo Gerador – RAF”, se tratando das unidades geradoras de energia, respectivamente, da Usina Costa Pinto e a Usina de Rafard da Cosan S/A Indústria e Comércio, sendo que no mesmo local estão os estabelecimentos da Cosan S/A Bioenergia. No documento apresentado “Sumário Executivo da Cadeia Produtiva da Indústria Sucroenergética” consta a bioeletricidade como produção da Cosan S/A Indústria e Comércio.

Dessa forma, entende-se que a Cosan S/A Ind e Com é a produtora da bioeletricidade, e não adquirente, sendo que as despesas para a sua geração estão informadas em centros de custos próprios. Portanto foram glosadas as despesas de aquisição de bioenergia identificadas como fornecidas pela Cosan S/A Bioenergia, que comercializa o excedente da energia elétrica produzida nas usinas, através de leilões da Agência Nacional de Energia Elétrica.

Nesse ínterim é importante destacar que o fato da fiscalização (via *sped* e-fls 121) e recorrente mencionarem que houve emissão de notas fiscais, não quer dizer que resta comprovado o efetivo dispêndio financeiro, menos ainda o recolhimento de tributos sobre essas despesas, sendo certo que, tratando-se de Despacho Decisório, em razão de pedido de compensação, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar de forma inequívoca o seu direito creditório, nos termos do artigo 373¹ do Código de Processo Civil de 2015.

A Recorrente não se incumbiu a demonstrar que houve o desembolso financeiro pela aquisição (quicá através de um conta corrente), lastreado pelas notas fiscais emitidas, bem como que houve por parte do produtor (fornecedor da energia) o devido recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS, devidas na operação, fatores relevantes para sustentar que o comprador faz jus a tomada de crédito.

Nesse contexto fático a lógica é que não se pode adquirir aquilo que já se tem. A inoccorrência do custo de aquisição faz com que a tomada de crédito não preencha o requisito legal, previsto no inciso IX do art. 3º, da lei 10.637/02, aplicável à Lei n.º 10.833/03, razão pela qual mantenho a glosa e nego provimento ao Recurso Voluntário nesse item.

Rateio de Créditos

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O presente tópico trata dos percentuais de rateio utilizado pela recorrente entre mercado interno e mercado externo, sendo afirmado pela DRJ que a fiscalização excluiu a receita com venda de óleo diesel e gasolina da apuração do percentual das receitas tributadas no mercado interno e das não tributadas, pois estando sujeitos à incidência monofásica, sob o argumento de que tais produtos não geram créditos na revenda. Vejamos os destaques:

Vê-se, pois, que a Fiscalização não promoveu qualquer alteração nos percentuais de rateio entre mercado interno e mercado externo pelo contribuinte apurados, tendo a modificação se dado exclusivamente no bojo do mercado interno, em que as vendas de gasolina e de óleo diesel foram excluídas do rateio.

Trata-se de informação que se mostra ratificada pelo que consta do Anexo I – Apurações, senão vejamos: (...)

Importante ainda se destacar que os percentuais de rateio no mercado externo a serem considerados no presente julgado serão obtidos por dedução dos percentuais de rateio no mercado interno constantes do demonstrativo supra, o que se dará mediante a aplicação da seguinte fórmula:

- $\text{percentual rateio mercado externo} = 1 - \text{percentual rateio mercado interno}$

Portanto, como o que se tem no presente processo é um Pedido de Ressarcimento do PIS/Pasep Não Cumulativo Exportação, inaplicável se mostra a contradita formulada pela Defendente, consistente em um alegado cabimento da receita da venda dos combustíveis no rateio entre as receitas tributadas e não tributadas no mercado interno, medida essa com aptidão para afetar o valor do PIS/Pasep Não Cumulativo Mercado Interno, além dos valores lançados nos autos de infração do PIS/Cofins, matérias que não se fazem presentes no processo ora julgado.

Segue a título ilustrativo ementa de julgado efetuado pelo CARF, concernente a processo que trata de autos de infração do PIS e da Cofins deste mesmo contribuinte, em que referido Órgão Julgador teve por correto o procedimento fiscal: **Acórdão CARF nº 3401-006.851 de 21/08/2019**

Sobre o tema o Recurso Voluntário traz os seguintes argumentos:

Segundo o artigo 3º, §§ 7º e 8º da Lei n. 10.637/2002, quanto à apuração dos créditos de PIS, com a mesma redação para o Cofins, na lei 10.833/2003.

temos:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Assim, fácil perceber que a lei não prevê a exclusão da receita decorrente da venda de bens com incidência monofásica.

Ao contrário, as receitas que não se submetem ao regime não-cumulativo são aquelas descritas, especialmente, nos artigos 8º (PIS) e 10 (COFINS), quedando-se no regime cumulativo.

A venda com alíquota zero, mesmo nas hipóteses de incidência monofásica, não é sinônimo de pessoa jurídica excluída do regime não cumulativo e sem direito ao crédito que se concede a esta forma de apuração, consoante Soluções de Consulta da DRFB, como é o caso da Solução de Consulta nº 239 de 06 de dezembro de 2012.

Assim, não resta dúvida quanto a improcedência da revisão do rateio proporcional da receita no mercado interno realizado pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida, ao excluir da receita os valores decorrentes de operações monofásicas, especialmente, óleo diesel e gasolina.

Muito embora a decisão *a quo*, tenha trago precedente do CARF, na busca de ratificar sua *ratio decidendi*, citando o Acórdão n.º **3401-006.851**, de relatoria do ilustre Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, venho com todas as vênias duplamente discordar dos ilustres julgadores.

De fato, claro é a interpretação que se extrai das leis de regência, Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição ao PIS e à COFINS, de que somente em relação a uma parte de suas receitas, os créditos serão apurados, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Em tais casos, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, por um dos seguintes métodos: (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos, integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Contudo, a questão posta trata da hipótese em que o Contribuinte, apenas ao regime não-cumulativo, comercializa produtos não-sujeitos ao pagamento das contribuições – alíquota zero (produtos monofásicos). Qual deveria ser o valor da base de cálculo para fins de apropriação de créditos no regime não-cumulativo no rateio proporcional? Em outras palavras, as receitas de vendas de mercadorias não-tributadas (alíquota zero, derivadas da incidência monofásica) devem ser computadas para fins de rateio proporcional?

Entendendo pela impossibilidade de apropriação dos créditos em relação à proporção das receitas sujeitas à alíquota zero, dado serem produtos com incidência monofásica (vendas de gasolina e de óleo diesel), entendeu a Autoridade Fiscal, assim como a DRJ, que essas receitas não integrariam o somatório das receitas não-cumulativas no mercado interno, para fins de rateio proporcional a ser aplicada aos custos e despesas comuns, desta forma manteve-se a revisão do rateio proporcional.

Imperioso consignar que o princípio constitucional da não cumulatividade é invariável quanto ao tratamento da plurifasia, a fim de evitar a tributação em cascata. No que pertine à base de cálculo do PIS e da COFINS, o § 12, do art. 195, da CF/88, determina a

competência para instituir o regime de não cumulatividade conforme o setor de atividade econômica. Não disciplina a forma a ser adotada.

Tal sistemática somente veio a existir em nosso ordenamento jurídico em 2002 e 2003, conforme disposto no art. 3º, da Lei nº 10.637/02 (PIS) e da Lei nº 10.833/03 (COFINS) e art. 15, da Lei nº 10.865/04, na forma de apropriação de créditos sobre a receita bruta apurada.

O regime de tributação monofásica ou concentrada de recolhimento do PIS e da COFINS tem por premissa unificar em uma só alíquota o valor das contribuições que o legislador admite, por presunção, que seria uma média da arrecadação da cadeia plurifásica, com atribuição de alíquota-zero para as etapas seguintes. Vê-se que aplicada a incidência monofásica, não se elimina a continuidade da cadeia plurifásica, razão porque, em obediência ao princípio da não cumulatividade, as receitas decorrentes das vendas tributadas à alíquota zero na sistemática não-cumulativa, deve compor a base de cálculo para fins de creditamento na forma do rateio proporcional.

Fazendo jus ao *modus operandi* utilizado, onde os precedentes são sempre bem vindos para corroborar a forma com que o julgador entende como correta, faço das minhas razões de decidir o que foi de argumentações da ilustre Conselheira – Relatora Dra. Renata da Silveira Bilhim, no Acórdão nº **3402-007.927**, julgado em sessão realizada em dezembro de 2020, onde por unanimidade de votos, a turma reconheceu o recurso voluntário para que sejam reconhecidas as receitas tributadas à alíquota zero no cômputo do percentual de rateio proporcional, no tocante a receita da não-cumulatividade, para a apuração do crédito atinente às despesas com energia elétrica. De onde extraio excertos que entendo serem pertinentes ao deslinde do ponto aqui guerreado:

(...)

Entendo, portanto, que a legislação de regência não limitou a natureza da receita obtida no regime não cumulativo para fins de apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns. **A lei fala que no rateio proporcional aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

A receita derivada da comercialização do óleo diesel e gasolina, sujeita à incidência monofásica, no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, gera a incidência à alíquota zero. Existe incidência, só não há pagamento porque o fator multiplicador é zero, derivado da escolha pelo regime monofásico como técnica de arrecadação. **Logo, faz parte da base de cálculo do rateio proporcional acima referenciado, em obediência ao princípio da não cumulatividade.**

O que se veda expressamente é o crédito derivado de aquisições não tributadas e não quando na saída, em razão da aplicação da alíquota zero (incidência monofásica), não há pagamento, a menos que houvesse alguma vedação legal, o que não é o caso.

Nesse ponto, destaco a **Solução de Divergência COSIT nº 3**, de 09 de maio de 2016, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

Fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 47, de 2009. (grifou-se)

Desta forma, a RFB entendeu que é permitida a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributadas à alíquota zero, no somatório das receitas não-cumulativas para fins do rateio proporcional, com vistas à obtenção da base de cálculo dos créditos calculados sobre as despesas comuns, vinculadas às receitas cumulativas e não-cumulativas.

(...)

Especificamente em relação a estas argumentações reproduzidas, que acompanho seguindo as mesmas razões de decidir, visto que a legislação não deixa dúvidas acerca da possibilidade de inclusão como venda não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina.

Assim concordo com a ora Recorrente de que “a venda com alíquota zero, mesmo nas hipóteses de incidência monofásica, não é sinônimo de pessoa jurídica excluída do regime não cumulativo”.

Entendo que adotar tal racional, não significa dizer que esta autorizada a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens no regime monofásico, contrariando

“em parte” os argumentos complementares do citado acórdão, até porque o próprio STJ no REsp nº 1894741/RS² firmou as seguintes teses:

- ➔ É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica (artigos 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).
- ➔ O benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto.
- ➔ O artigo 17 da Lei 11.033/2004 diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor; portanto, não permite a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelo artigo 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.
- ➔ Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.
- ➔ O artigo 17 da Lei 11.033/2004 apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Frisa-se que o que se está a deferir nesta controvérsia é a possibilidade de inclusão das receitas com as vendas não-tributadas de óleo diesel e gasolina, sob pena de subtrair sensivelmente os percentuais destinados. Assim, não está a comprometer a arrecadação da cadeia, nem colocando em risco a administração tributária, quer seja pelo princípio da eficiência da administração pública, quer seja pelo objetivo da neutralidade econômica, componente principal do princípio da não cumulatividade.

Portanto dou provimento ao Recurso Voluntário nesse item, para que seja restabelecido a forma com que a Defendente operou o rateio, no que refere a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

7.4 - Despesas com locação.

As despesas de locação de que trata esse tópico, foram justificadas como os agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo e hotel. A negativa de crédito foi feita com base na ausência de ligação dessas despesas com a atividade econômica da empresa, entendida pela Autoridade Fiscal bem

² Até o julgamento deste processo este REsp encontra-se “Conclusos para decisão ao(à) Ministro(a) VICE-PRESIDENTE DO STJ (Relator) – 08/03/2023”

pela DRJ, como sendo aquela intrínseca ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Vejamos o posicionamento da DRJ:

(...)

No que se refere à Manifestante, limitou-se a registrar que “De conformidade com razões expostas a respeito da noção ampla de insumo, sobretudo, quando se impõe a observância do texto constitucional que consagra a não cumulatividade [...] não resta dúvida de que tais despesas devem ser reconhecidas como insumo”.

Todavia, já foi demonstrado no presente voto que a “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” deve ser entendida como aquela circunscrita “ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica”, de forma a não contemplar as atividades administrativas, jurídicas e contábeis, dentre outras, conforme reiteradamente citado no presente voto.

Assim, correto se mostrou o procedimento fiscal, ao promover as glosas especificadas no item 7.4 – não é locação.

A recorrente destaca em seu Recurso que:

Nesse tópico, a decisão nega os créditos, diante das seguintes razões: “Por outro lado, não foram admitidos “os agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, corretagem de aluguel de imóveis, eventos com filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel”, procedimento que foi adotado em razão de o Agente Fiscal entender que tais pagamentos não estão ligados à atividade da empresa.”

No caso, deve ser adotado o conceito amplo de insumo, notadamente quanto a alugueis necessários à sua atividade, como publicidades, tapeçaria, filmagens de seus produtos, despesas com seus funcionários, como hotel, etc.

O julgado, ora combatido, andou bem, na medida em que, de fato não se pode considerar toda e qualquer despesa como insumo, ainda que se adote um conceito mais amplo, conforme tem ocorrido neste colegiado, desde que transitou em julgado o citado REsp do STJ. As despesas acima elencadas não guardam qualquer relação com as atividades-fins da empresa, menos ainda no seu processo de produção, sequer podem ser consideradas essenciais e relevantes.

Nesse sentido, nego provimento ao Recurso Voluntário. Nesse tópico, por total ausência de relação entre as despesas e as atividades econômica e operacional da empresa.

Juros sobre a multa.

Sobre o tema o Recurso Voluntário trata da impossibilidade de calcular juros sobre multa e contesta a taxa utilizada pela fiscalização, vejamos:

(...)

A mais disso, é preciso ressaltar a impossibilidade de incidir juros sobre a multa.

Não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício, pois o art. 61, da Lei n. 9.430/96 dispõe:

(...)

O que se percebe facilmente é que não existe previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com a contribuição (tributo) supostamente devido, como no caso concreto.

(...)

Não assiste razão a recorrente em seus argumentos visto que a aplicação de juros de mora decorre de previsão legal, conforme bem delineado no acórdão recorrido. A justificativa se encontra na lei, ou seja, a taxa aplicada pelo artigo 161 do CTN³.

Nesse sentido é o entendimento exposto no acórdão n.º **9303005.843**, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que por maioria decidiu que os juros de mora incidam sobre multa de ofício, fundamentando com as seguintes razões:

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1998 a 28/02/1998, 01/05/1998 a 31/05/1998, 01/12/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 30/06/1999, 01/08/1999 a 30/09/1999, 01/12/1999 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

³ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse sentido, tem-se que incide juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

Outrossim, sobre o assunto há entendimento consolidado no CARF quanto a devida aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se verifica a seguir:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Há ainda que considerar a súmula CARF nº 4 que trata da taxa a ser aplicada, vejamos:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, destaca-se ainda, a obrigatoriedade de observância das súmulas vinculantes do CARF pelos julgadores, sob pena de perda do mandato, conforme consta no Regimento Interno da Instituição, vejamos:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Sendo essas as razões, nego provimento ao Recurso Voluntário no ponto em que recorre da aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Diante dessas razões nego provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

Conclusões

Diante do exposto conheço do Recurso Voluntário e dou parcial provimento para reverter as glosas, desde que os dispêndios estejam devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, sobre as despesas com:

(i) Centro de Custo não ligado a produção (7.1.2), nas seguintes rubricas: captação e tratamento de água; remoção de resíduos industriais; itens análises laboratoriais, serviços de manutenção agrícola e industrial, balança de cana e armazém;

(ii) Embalagens Big Pallets e Containers (7.2.3);

(iii) Despesas Portuárias (7.2.7), relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e com o agenciamento de cargas;

(iv) Rateio de Créditos para que seja restabelecido a forma com que a Defendente operou o rateio, quer seja a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerando as receitas com as vendas de gasolina e de óleo diesel, não-tributadas (alíquota zero, derivadas da incidência monofásica).

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheira Ana Paula Giglio, Redatora Designada.

A despeito do brilhantismo do voto apresentado pelo Conselheiro Márcio Robson Costa, discordo da conclusão de que tais reflexões sejam aplicáveis ao caso concreto, **no que diz respeito unicamente à análise das Despesas Portuárias**, em razão dos motivos que passo a expor a seguir.

Em que pese a argumentação da recorrente de que despesas portuárias estariam abrangidas não só pelo art. 3º, inciso II, mas também (de forma ampliativa), com base no IX do art. 3, das leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não há como negar que **mesmo com a utilização do conceito mais abrangente de insumo, tais despesas não são passíveis de serem entendidas como tal**.

As despesas portuárias estão em uma etapa fora da produção e por isso não são passíveis de creditamento. As despesas portuárias relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas estão contempladas pelo inciso II do artigo 3º das normas que tratam do conceito de insumo na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins. Não há como equiparar tais operações ao dispêndio com "armazenagem de mercadoria", muito menos com um encargo com "frete na operação de venda", quando o encargo for do vendedor, como propõe o recorrente.

Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que "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".

Neste ponto, mostra-se necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), todas as discussões e conclusões entravadas pelos Ministros do STJ **circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

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 pela empresa. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa,** não devem corresponder a meros custos administrativos ou com vendas e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

Os serviços portuários, relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas por não serem utilizados no processo produtivo, não são passíveis de gerarem créditos de PIS/Cofins não cumulativo por absoluta falta de previsão legal. **Não haveria como classificar tais despesas como essenciais ou mesmo relevantes ao processo produtivo, uma vez que não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo.** Sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Assim tem entendido este CARF, conforme se verifica nos acórdãos abaixo ementados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com **serviços de despachante aduaneiro**, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/Pasep no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

Processo nº 11065.001185/2009-88. Acórdão nº 3402- 007.708, de 23/09/2020.
Relator: Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-Calendário: 2012

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas. Pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. **Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos** para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos,

inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

Processo nº 10314.720217/2017-14 . Acórdão nº 3302-007.594, de 25/09/2019.

Relator: Conselheiro Jorge Lima Abud

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

Período de Apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

SERVIÇOS DE CAPATAZIA, AGENCIAMENTO, ASSESSORIA, TAXAS DE LIBERAÇÃO E DESPACHO ADUANEIRO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia, agenciamento, assessoria, taxas de liberação e despacho aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal. Tampouco se enquadram como armazenagem de mercadoria na operação de venda, pois somente se consideram despesas com armazenagem aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito as referidas despesas.

Processo nº 10640.907381/2016-43. Acórdão nº 3402-007.175, de 17/12/2019.

Relatora: Conselheira Cynthia Elena de Campos

Desta forma, não há como se considerar insumo gerador de crédito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nos casos em que **tais dispêndios incorreram em atividades outras que não a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Ademais, além das referidas despesas ocorrerem após a finalização do processo produtivo, não são essenciais ou mesmo relevantes a este.**

No caso em tela, as despesas portuárias não estavam circunscritos ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, da empresa. Assim, não podem ser considerados insumos as despesas incorridas no processo de venda das mercadorias produzidas. Tendo em conta que despesas portuárias se manifestam em uma etapa que ocorre após a produção de bens da Recorrente, correta a manutenção da glosa.

Conclusão

Por tais fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, no que diz respeito às despesas portuárias, relacionadas com a movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas.

Ana Paula Giglio – Relatora Designada