



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



**Processo nº** 10880.944984/2013-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.878 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** GRANOL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTACAO SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DECISÃO DEVIDAMENTE MOTIVADA.**

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

**RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.**

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa. Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

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

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão.

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS.**

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contêm qualquer destaque das contribuições, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA**

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.

**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.

**CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO". DIREITO CREDITÓRIO.**

Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

**CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CALIBRAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.**

Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos necessários, vinculados e indispensáveis ao processo produtivo, os serviços de calibração.

**CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO.**

Os serviços e manutenção de equipamentos de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente restaria comprometida.

**DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CAPATAZIA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos das contribuições, no regime não-cumulativo, como serviços de logística.

**DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

Equipara-se à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque.

**CRÉDITOS. FRETE INTERNO. CUSTO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.**

O frete incorrido na aquisição dos insumos, bem como na transferência de insumos ou mesmo produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

**CRÉDITOS. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

**JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125.**

Conforme disposto na Súmula CARF nº 125, não incide correção monetária ou juros sobre os créditos objeto de ressarcimento da COFINS e do PIS não cumulativos.

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. BENFEITORIAS.**

Os materiais de construção utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (artigo 79 e 81, inciso II do Código Civil). Dessarte, os dispêndios com materiais de construção, assim como se dá com as benfeitorias, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito da Contribuição ao PIS e COFINS na forma de depreciação.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por unanimidade de votos, rejeitar a nulidade arguida e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos, relacionados a seguir, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, os serviços de (i) carga e descarga (insumos e matérias-primas); (ii) calibração de equipamentos, (iii) calibração de equipamentos de qualidade; (iv) manutenção de equipamentos de laboratório; e (v) fretes de entradas e os de transferência de insumos e matérias-primas (semi-elaborados) entre estabelecimentos e que foram impugnados. II. Por maioria de votos, os serviços de (a) capatazia e portuários, e (b) armazenagem (no mercado externo e transbordo industrial de insumos) e que foram impugnadas. Vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles que negavam provimento aos serviços dos itens.

Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3201-007.873, de 24 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.944979/2013-48, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## **Relatório**

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Restituição /Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativos.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto (é do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação; nos processos administrativos referentes a reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido; as hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional; no regime não cumulativo da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda; é vedado o direito a créditos da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não

cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; a teor da legislação de regência da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativa, somente é permitida a tomada de créditos em relação aos custos com armazenagem de mercadoria e frete se estes decorrerem de uma operação de venda e forem arcados pelo vendedor; o crédito previsto no art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008 somente prevê a apuração de crédito pelo valor de aquisição nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, não contemplando as aquisições de materiais destinados à construções e edificações de prédios e instalações industriais).

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário de forma hábil e tempestiva, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral restituição/ressarcimento da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

As glosas sobre as aquisições de sebo bovino e crédito presumido foram objeto de contestação em processo administrativo próprio, e o pleito já foi lá deferido;

O acórdão discutido deixou de se manifestar sobre a oposição a determinadas glosas, de tal sorte que deve ser anulado;

Não se justificam as glosas mantidas em relação aos itens especificados na reclamação;

Deve incidir taxa Selic sobre o ressarcimento.

O processo foi convertido em diligência, para que a unidade preparadora reúna todos os processos do mesmo período (mercado interno, mercado externo e crédito presumido), tanto de PIS como de Cofins, ainda que em algum deles já tenha decisão transitado em julgado.

Consta Despacho de Diligência atestando o cumprimento da diligência determinada em Resolução.

É o relatório.

## Voto

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Passa-se, então, à análise dos tópicos recursais.

**- Preliminar: omissão da decisão recorrida sobre a oposição às glosas relativas à redução da base de cálculo dos bens utilizados como insumos importação**

Não assiste razão ao pleito recursal.

Em sede de Manifestação de Inconformidade a Recorrente trouxe tópico de defesa sobre a matéria, assim intitulado:

“iii) Da incorreção da glosa em relação à redução da base de cálculo dos bens utilizados como insumos importação”

Tal circunstância é corroborada pelo contido no relatório da decisão recorrida, conforme a seguir consignado:

“iii) Da incorreção da glosa em relação à redução da base de cálculo dos bens utilizados como insumos importação

Alega que foi indevidamente utilizado como fundamento da glosa o disposto na Instrução Normativa da RFB n.º 1.401, de 09/10/2013, quando a Instrução Normativa que regulava a matéria no período analisado era a de n.º 572 de 22 de novembro de 2005, a qual autoriza a adoção da base de cálculo aplicada, que correspondia também à época à base de cálculo da apuração das contribuições.”

Diz em recurso a Recorrente que o acórdão recorrido deixou de se manifestar sobre tal alegação.

Tal afirmação não condiz com a realidade dos autos. A decisão recorrida apreciou a matéria nos seguintes termos;

“No tópico iii) *Da incorreção da glosa em relação à redução da base de cálculo dos bens utilizados como insumos importação* de sua manifestação a Recorrente contesta a glosa alegando que teria sido usado como fundamento a Instrução Normativa RFB n.º 1.401, de 09/10/2013, quando a IN que regulava a matéria no período analisado era a de n.º 572 de 22 de novembro de 2005, a qual autoriza a adoção da base de cálculo aplicada.

Como se vê, tal alegação é impertinente ao caso haja vista não ter sido negado o direito ao crédito; a glosa se deu em relação as diferenças identificadas entre os valores informados pela interessada no memorial de cálculo apresentados e as informações contidas nos sistemas de controle de importações da RFB, diferenças estas demonstradas pela Fiscalização mas não contestadas pela interessada.

Diante disso, mantém-se a glosa.”

Assim, não há a omissão alegada pela Recorrente, pois a decisão recorrida expressamente se manifestou sobre o tema.

Estando a decisão fundamentada não é o caso de se acolher a tese de nulidade. Assim tem decidido o CARF:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 19/08/2015

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DECISÃO DEVIDAMENTE MOTIVADA.**

O fato de a decisão recorrida ter apreciado a questão e decidido de forma contrária à pretensão do contribuinte e com argumentos dos quais discorda não caracteriza falta de motivação.

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/1972. (...)” (Processo n.º 11128.725765/2015-21; Acórdão n.º 3201-005.281; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/04/2019)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

(...)

**NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. IMPROCEDÊNCIA.**

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação. (...)” (Processo n.º 10875.909525/2009-13; Acórdão n.º 3302-008.154; Relator Conselheiro Vinícius Guimarães; sessão de 30/01/2020)

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida.

#### **- Considerações iniciais ao mérito**

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.

10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

**5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

#### **- Da incorreção da glosa relativa aos bens utilizados como insumos**

A Autoridade Fiscal glosou os valores das notas fiscais eletrônicas emitidas para a Recorrente contendo o Código de Situação Tributária - CST próprio para informar aquisições feitas com isenção, suspensão ou sujeitas à alíquota zero Contribuição para o PIS e da COFINS.

Por sua vez, a Recorrente aduz que as consultas realizadas pelo AFRFB demonstram apenas erro por parte do fornecedor, posto que nem a operação, nem o produto adquirido encontram amparo para serem realizadas na forma como descrita. Defende que qualquer prejuízo por eventual recolhimento a menor de tributo pelo fornecedor deve ser exigido dele, e não através de glosa na apuração de créditos.

Correta a decisão recorrida, razão pela qual deve ser reproduzida:

"Não há como acolher esse argumento de defesa.

Inicialmente, em sendo do contribuinte o ônus de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado perante ao Fisco, é de sua inteira responsabilidade as

informações contidas nos documentos fiscais das operações incluídas na base de cálculo deste. Sobre isso remete-se ao item 1 deste voto.

Sobre a Nota Fiscal é importante notar que por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos no âmbito de cada tributo. As notas fiscais, portanto, fazem prova perante o fisco, para todos e quaisquer fins, das operações que representam, na medida em que gozam de presunção (relativa) de veracidade, presunção esta somente afastada, por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto.

Assim é que, diante de expressa vedação legal ao crédito a partir da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (§ 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), não há como restabelecer a glosa com base na mera alegação de erro nos CST das notas fiscais de aquisição, desacompanhada de qualquer meio de prova.”

É de se dizer que a nota fiscal é o documento que comprova a operação realizada e, no caso presente, a glosa se deu justamente pelo fato de as aquisições terem se dado sem o pagamento da contribuição.

É sabido que não dá direito a crédito aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da legislação que rege a matéria.

A adequação e correção das notas fiscais são essenciais para o reconhecimento do crédito postulado. Neste sentido colaciono os seguintes precedentes:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar a aquisição.

(...)

Recurso Voluntário Negado.” (Processo nº 11080.007387/2007-83; Acórdão nº 3201-000.934; Relatora Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando; Relator *ad hoc* Paulo Sergio Celani; sessão de 22/03/2012)

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

(...)

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE USO E PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais aquisições. (...)” (Processo nº 13004.000019/2005-81; Acórdão nº 3201-007.256; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/09/2020)

No mesmo sentido:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

A Lei n.º 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei n.º 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(...)

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS.**

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contem qualquer destaque das contribuições, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento, independentemente do emitente não ter feito constar tal fato no campo Observações. (...)” (Processo n.º 10783.910854/2012-31; Acórdão n.º 3401-007.464; Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; sessão de 17/03/2020)

Assim, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (§ 2º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003), não há como se reverter a glosa com base no argumento de nos CST das notas fiscais de aquisição, desacompanhada de qualquer meio de prova.

Esta Turma de Julgamento possui precedentes no sentido de que não dão direito ao crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão, conforme precedentes a seguir colacionados:

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

**CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

As leis que regem a não cumulatividade das contribuições estipulam que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero ou com suspensão. (...)” (Processo n.º 10980.722973/2017-17; Acórdão n.º 3201-006.152; Relator Conselheiro Hécio Lafeté Reis; sessão de 20/11/2019)

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

**INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos

com alíquota zero.” (Processo n.º 10410.901489/2014-74; Acórdão n.º 3201-006.043; Relator Conselheiro Hércio Lafeté Reis; sessão de 23/10/2019)

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

(...)

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.833/03, introduzido pela Lei n.º 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. (...)” (Processo n.º 10166.721554/2010-95; Acórdão n.º 3201-003.660; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 18/04/2018)

Nestes termos, voto por negar provimento ao tópico recursal.

#### **- Da incorreção das glosas sobre os serviços utilizados como insumos**

##### **1. Serviços de carga e descarga**

Defende a Recorrente que os serviços são essenciais para operacionalizar e estocar matérias-primas em armazéns gerais e depósitos fechados da empresa, visando o adequado tratamento das matérias-primas e insumos a serem aplicados no processo de produção e que o setor de aplicação é o industrial - armazenamento de matérias-primas destinadas a industrialização.

Compreendo que tais serviços geram o direito de crédito para a empresa, ante o argumento de que são realizados nos armazéns gerais e depósitos fechados da Recorrente.

Este é o entendimento desta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, conforme precedentes a seguir:

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

(...)

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO"

Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.” (Processo n.º 13830.903548/2011-43; Acórdão n.º 3201-006.766; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 24/06/2020)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

(...)

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

(...)

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, MATERIAL PARA MANUTENÇÃO, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DA FROTA, SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA, PNEUS, CONserto DE PNEUS, PEDÁGIOS, SEGURO DA FROTA, SEGURO DA CARGA, LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, FRETES E CARRETOS.

Diante do objeto social do Recorrente e da legislação de regência, dão direito a crédito das contribuições não cumulativas os gastos com combustíveis, material para manutenção, serviços de manutenção da frota, serviços de carga e descarga, pneus, conserto de pneus, pedágios, seguro da frota, seguro da carga, locação de veículos e com fretes e carretos, por guardarem intrínseca relação com a atividade principal da pessoa jurídica, observados os requisitos da lei. (...)” (Processo n.º 10970.720198/2018-65; Acórdão n.º 3201-006.592; Relator Conselheiro Hélcio Lafeté Reis; sessão de 17/02/2020)

Em contemporânea decisão, esta Turma em processo de relatoria do Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo (processo n.º 16349.000210/2009-43; Acórdão n.º 3201-007.209; sessão de 22/09/2020), por unanimidade de votos, concedeu o crédito em relação aos gastos incorridos serviços de carga e descarga. Do voto proferido reproduzo a seguinte passagem:

“Os serviços de transporte, carga e descarga internos dão direito ao crédito. Cito jurisprudência do CARF.

CARF, Acórdão n.º 3402-006.998 do Processo 11020.720137/2017-19 Data 25/09/2019 INSUMO. TRANSPORTE DE CARGAS. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. CARGA E DESCARGA. Permite a apuração de crédito da não cumulatividade do PIS e da COFINS na modalidade aquisição de insumos os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada na prestação de serviços a terceiros.

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de carga e descarga internos no contexto da documentação comprobatória acostada aos autos.”

Assim, voto por reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com serviços de carga e descarga.

## **2. Manutenção/Conservação áreas e edifícios**

Aduz a Recorrente que são serviços aplicados visando a manutenção dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das edificações, visam também a manutenção das máquinas e equipamentos empregados no processamento de matérias-primas utilizadas na produção, sendo aplicado nos setores industrial e de armazenamento.

Com relação a glosa apontada, a defesa recursal é genérica, não ataca com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida em suas íntegras, faltando-lhe, portanto, dialeticidade. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

Limita-se a dizer as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Nos dispêndios incorridos com manutenção e conservação de áreas e edifícios compete a parte Recorrente, tanto em Manifestação de Inconformidade, quanto em sede de

Recurso Voluntário trazer em maiores detalhes quais são os gastos incorridos e sua utilização.

O Recorrente deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Neste sentido decide o CARF:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.” (Processo nº 10945.900581/2014-89; Acórdão nº 3401-006.913; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 25/09/2019)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.” (Processo nº 14090.000058/2008-61; Acórdão nº 3003-000.417; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 13/08/2019)

Some-se a isto o fato de em nenhuma manifestação da Recorrente constarem razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.

Assim, acrescido ao fato de ausência de prova não há como se deferir o pleito recursal em tal matéria.

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporâneas decisões, assim deliberou:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo." (Processo n.º 10783.914097/2011-94; Acórdão n.º 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaco:

"Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei n.º 10.8333/2003, não há permissivo para o creditamento."

De relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.**

Geram direito ao crédito no regime não cumulativo do Pis e da Cofins as aquisições bens e serviços como insumos, desde que devidamente comprovada sua essencialidade e relevância ao processo produtivo do contribuinte. (...)" (Processo n.º 10314.720210/2017-94; Acórdão n.º 3201-005.217; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 28/03/2019)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012PIS

**NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.**

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. "Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo **comprovadamente** incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)" (destaque nosso) (Processo n.º 19311.720352/2014-11; Acórdão n.º 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

(...)

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.**

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal

demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento." (Processo n.º 11080.015203/2007-59; Acórdão n.º 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Em processo de minha relatoria:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

(...)

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA**

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo. (...)” (Processo n.º 10280.900248/2014-31; Acórdão n.º 3201-004.480; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 28/11/2018)

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no tópico.

### **3. Manutenção/Conservação máquinas e equipamentos**

Conforme peça recursal, são serviços aplicados visando a manutenção das máquinas e equipamentos industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que, a falta de manutenção das máquinas e equipamentos podem insurgir em prejuízos dentro do processo produtivo, e que os setores de aplicação são o industrial e de armazenamento.

Para evitar o enfado, reporto-me aos argumentos esgrimidos no tópico anterior.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no tópico.

### **4. Serviços de calibração de equipamentos**

Novamente, defende a Recorrente que são serviços aplicados com vistas a manutenção das máquinas e equipamentos industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que, a falta de manutenção das máquinas e equipamentos podem insurgir em prejuízos dentro do processo produtivo. Tais serviços são aplicados nos setores industrial e de armazenamento.

A calibração pode ser conceituada como sendo:

“Conjunto de operações que estabelece, sob condições especificadas, a relação entre os valores indicados por um equipamento de medição ou valores representados por uma medida materializada ou um material de referência e os valores correspondentes das grandezas estabelecidas por padrões” (<https://accmetrologia.com.br/o-que-e-calibracao-e-sua-importancia-no-processo-e-na-qualidade/>)

O VIM – Vocabulário Internacional de Metrologia define a calibração como sendo:

“Operação que estabelece, sob condições especificadas, numa primeira etapa, uma relação entre os valores e as incertezas de medição fornecidos por padrões e as indicações correspondentes com as incertezas associadas; numa segunda etapa, utiliza esta informação para estabelecer uma relação visando a obtenção dum resultado de medição a partir duma indicação.” (<https://certificacaoiso.com.br/calibracao-tudo-o-que-voce-precisa-saber/>)

A importância da calibração pode ser exemplificada nos seguintes termos:

“O trabalho de calibração autentica o desempenho do equipamento com a ajuda de instrumentos de medição em vários processos. Ele garante que os equipamentos sejam capazes de fornecer os resultados desejados de forma precisa, por meio de uso de instrumentos de controle e instrumentação que garantem diversos benefícios com a calibração e ensaio de materiais.”  
(<https://qualyteam.com/pb/blog/a-importancia-da-calibracao-e-manutencao-de-equipamentos/>)

Compreendo que os serviços de calibração de equipamentos se adequam ao decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no RESP nº 1.221.170/PR.

Assim, voto por reverter a glosa em relação aos dispêndios incorridos com serviços de calibração de equipamentos.

### **5. Calibração de equipamentos de qualidade**

Diz a Recorrente que tais serviços são aplicados visando a manutenção dos equipamentos industriais destinados ao controle de qualidade para a análise dos produtos durante o processo de fabricação, tendo como setor de aplicação o industrial.

Para evitar o enfado, adoto os mesmos fundamentos postos no item anterior e voto por reverter a glosa os gastos efetivados com serviços de calibração de equipamentos de qualidade.

### **6. Serviços em obras ou manutenções elétricas**

A tese recursal está centrada no argumento de que os serviços são aplicados em manutenção elétrica dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das instalações elétricas, visa também a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, com aplicação no setor industrial.

Novamente, a defesa recursal é genérica, não ataca com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida em suas íntegras, faltando-lhe, portanto, dialeticidade.

Nos dispêndios incorridos com serviços em obras ou manutenção elétricas, considerando a sua extensão, deve a parte Recorrente trazer em maiores detalhes quais são os gastos incorridos e sua utilização no propósito de comprovar o seu direito.

Reporto-me, assim, as considerações já tecidas em tópico precedente para negar provimento ao Recurso Voluntário no tema.

### **7. Serviços manutenção de equipamentos de laboratório**

Defende a Recorrente que tais serviços são aplicados para a manutenção dos equipamentos de análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade para a análise dos produtos durante o processo de fabricação, sendo aplicados no setor industrial.

Embora a questão tenha sido abordada de modo sucinto pela Recorrente compreendo que no caso é possível o provimento.

Considerando que a Recorrente é empresa que se dedica à produção e comercialização de grãos, farelos e óleos vegetais e biodiesel para o mercado interno e externo, os serviços de análise laboratoriais e, via de consequência, a manutenção nos equipamentos que realizam tais verificações são imprescindíveis ao seu escopo.

O CARF possui precedentes em tal sentido:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/2018, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, despesas com publicidade e propaganda e com manutenção de ECF não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que não se afiguram como essenciais e necessários quando analisados à luz da atividade-fim da recorrente.

(...)

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. ITENS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente, consistente na produção de açúcar e álcool, restaria comprometida. (Processo n.º 16004.720334/2012-45; Acórdão n.º 3302-010.033; Relator Conselheiro Vinícius Guimarães; sessão de 17/11/2020)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÃO DE INDUMENTÁRIA, ANÁLISE LABORATORIAL DE PRODUTOS, LIMPEZA OPERACIONAL DE FRIGORÍFICO E GESTÃO ENERGÉTICA DE MAQUINÁRIO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei n.º 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito de PIS E COFINS referente a despesas incorridas com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção. (...)” (Processo n.º 13053.000060/2010-39; Acórdão n.º 9303-009.729; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 11/11/2019)

Como dito, se é possível o reconhecimento do direito creditório com os materiais de laboratório, o mesmo raciocínio vale para os gastos de manutenção nos equipamentos laboratoriais.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito em relação aos valores gastos com serviços de manutenção de equipamentos de laboratório.

#### **8. Exportação capatazias e serviços portuários**

Sustenta a tese de defesa que são serviços utilizados na operacionalização dos produtos destinados à exportação, serviços estes, imprescindíveis para a realização das vendas ao mercado externo via portos, tendo como os setores de aplicação, o industrial e o de vendas.

Com razão a Recorrente quando afirma que tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao mercado externo, sendo a contratação desses serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, com a remessa de seus produtos para o porto de exportação, a descarga, o armazenamento e os serviços de embarque nos navios, quando destinados ao mercado externo, sem o que, não haveria a possibilidade de serem realizadas, devendo, portanto, estes serviços serem considerados passíveis de crédito da contribuição aqui discutida, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida.

Minha compreensão é que tais serviços geram direito ao crédito tanto em relação as operações de exportação, quanto nas de importação.

Esta Turma de Julgamento em composição diversa da atual, já teve a oportunidade de analisar a matéria em apreço, decidindo que as despesas incorridas com serviços de movimentação portuária geram direito ao crédito da contribuição.

Neste sentido, colaciono os precedentes a seguir:

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

Data do fato gerador: 31/10/2005

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e 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 13888.003085/2005-12; Acórdão nº 3201-006.374; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 18/12/2019)

Recentemente, no processo nº 10820.720020/2010-81 (Acórdão nº 3201-007.345) de relatoria do Conselheiro Márcio Robson Costa foi revertida a glosa das despesas

portuárias na exportação, com serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro; vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes

Cito, também, a seguinte decisão:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.**

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.**

**Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.**

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS**

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (nosso destaque) (Processo nº 11543.100064/2005-10; Acórdão nº 3201-003.170; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/09/2017)

Do voto condutor, destaco:

“Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Dirirjo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.”

A Turma, ainda, por maioria de votos, em processo no qual fui designado para redação do voto vencedor, deu provimento para Recurso Voluntário em tal matéria, conforme ementa a seguir:

“NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**NULIDADE. PRESSUPOSTOS.** Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

(...)

**NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA.**

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo. Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.” (Processo n.º 16349.000189/2009-86; Acórdão n.º 3201-007.206; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 22/09/2020)

Entendo, também, que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito. Neste sentido, fundamento com decisão desta Turma, em composição distinta da atual, proferida por maioria de votos e ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR).

(...)

**DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.**

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo n.º 10880.953117/2013-14; Acórdão n.º 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018)

Tem-se, também, a seguinte decisão que vai ao encontro do postulado pela Recorrente:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011  
**PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.**

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts.

3º, II das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

(...)

**PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de crédito das contribuições em face de tais serviços, independentemente do creditamento em face dos insumos importados. (...)” (Processo n.º 10783.901346/2015-13; Acórdão n.º 3402-007.190; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 17/12/2019)

Em complemento, novamente, sirvo-me do recente entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9303-008.304:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Data do fato gerador: 31/03/2005 CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

(...)DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)” (Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Especificamente com relação a capatazia adoto como fundamento precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010

**EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI, DESCARGA DE CARVÃO, ARMAZENAGEM E CAPATAZIA. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com equipamentos de proteção individual, descarga de carvão, armazenagem e capatazia, vinculados ao escoamento dos insumos do porto, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, e do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.

(...)” (Processo n.º 15504.726398/2014-18; Acórdão n.º 9303-008.645; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 15/05/2019)

No mesmo sentido:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Exercício: 2010

**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.

(...)

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.**

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de Cofins, no regime não-cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.” (Processo nº 10880.723245/2014-16; Acórdão nº 3302-006.736; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com capatazia e serviços portuários.

**9. Aluguéis industriais**

A Recorrente argumenta que são serviços de locação de máquinas e equipamentos industriais utilizados na produção de bens destinados a venda e nas montagens de máquinas e equipamentos, com aplicação nos setores industrial e de vendas.

Trata-se de inovação recursal.

A Recorrente não trouxe tal alegação em sede de Manifestação de Inconformidade.

A decisão recorrida deixou claro que a contribuinte deixou de impugnar a matéria, nos termos a seguir consignados:

“Matérias incontestes

Dos valores informados a título de Bens e serviços utilizados como insumos não foram contestadas as glosas de: a) aquisições de Sebo Bovino (NCM 1502.10.11); b) itens sem a descrição do produto e do número da NCM; c) aquisição de bois; c) aquisição de fertilizantes; d) aquisição de materiais que não integram o processo produtivo da empresa tais como vacinas, sal mineral, ração bovina dentre outros.

Dos valores informados a título de **Serviços utilizados como insumos**, os valores de aluguéis de máquinas e equipamentos.” (nosso destaque)

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, *verbis*.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Significa dizer que as matérias objeto do despacho decisório que não foram contestadas por ocasião da Manifestação de Inconformidade são consideradas como não impugnadas pelo acórdão recorrido e, em virtude da preclusão consumativa, tornaram-se definitivas na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Assim, voto por não conhecer das razões recursais do tópico.

**- Serviços de armazenagem (armazenagem mercado externo e serviços de armazenagem/transbordo industrial)**

Argumentou a Recorrente, em relação a armazenagem mercado externo que são serviços de armazenagem de produtos destinados a formação de lote de venda por exportação. Esta armazenagem pode ser realizada em locais portuários, ou não havendo capacidade de armazenamento nos portos, o armazenamento é realizado em armazéns próximos ou no trajeto do produto ao porto, com aplicação nos setores industrial e de vendas.

Já no que se refere ao serviços de armazenagem/transbordo industrial são serviços de armazenagem e transbordo de insumos destinados a produção. Esta armazenagem ou transbordo são realizados para estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra, para posterior industrialização na fabricação de produtos, com aplicação nos setores industrial e de vendas.

Os dispêndios em questão, pelos mesmos fundamentos contidos no item “8. Exportação capatazias e serviços portuários” geram o direito ao crédito da contribuição.

Acrescento o entendimento jurisprudencial do CARF sobre o tema:

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

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. CONCEITO.

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

(...)

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Equipara-se à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona secundária, possibilitando o direito a crédito do PIS e da Cofins. (...)” (Processo nº 11080.906101/2013-92; Acórdão nº 3301-008.875; Relator Conselheiro Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes; Redatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 23/09/2020)

Especificamente em relação ao transbordo de insumos adoto o entendimento desta Turma em decisão de relatoria do Conselheiro Leonardo Lima Correia Macedo:

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

(...)

SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO"

Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.” (Processo nº 13830.903548/2011-43; Acórdão nº 3201-006.766; Relator Conselheiro Leonardo Lima Correia Macedo; sessão de 24/06/2020)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com serviços de armazenagem (armazenagem mercado externo e serviços de armazenagem/transbordo industrial de insumos) e que foram impugnadas.

**- Da incorreção da glosa em relação à redução da base de cálculo dos bens utilizados como insumos importação.**

No tópico me reporto ao contido na decisão recorrida:

“No tópico *iii*) *Da incorreção da glosa em relação à redução da base de cálculo dos bens utilizados como insumos importação* de sua manifestação a Recorrente contesta a glosa alegando que teria sido usado como fundamento a Instrução Normativa RFB n.º 1.401, de 09/10/2013, quando a IN que regulava a matéria no período analisado era a de n.º 572 de 22 de novembro de 2005, a qual autoriza a adoção da base de cálculo aplicada.

Como se vê, tal alegação é impertinente ao caso haja vista não ter sido negado o direito ao crédito; a glosa se deu em relação as diferenças identificadas entre os valores informados pela interessada no memorial de cálculo apresentados e as informações contidas nos sistemas de controle de importações da RFB, diferenças estas demonstradas pela Fiscalização mas não contestadas pela interessada.

Diante disso, mantém-se a glosa.”

Não trouxe a Recorrente em sede de Recurso Voluntário nenhum elemento hábil capaz de alterar o decidido pela Delegacia Regional de Julgamento, razão pela qual, voto por negar provimento na matéria.

**- Da incorreção da glosa em relação aos serviços de fretes de entradas e transferência de insumos e matérias-primas (semi-elaborados) entre estabelecimentos.**

A decisão recorrida perfilhou o entendimento de que somente dão direito ao crédito em relação aos serviços de fretes se estes decorrerem de uma operação de venda e forem arcados pelo vendedor.

Nesta matéria, tem razão a Recorrente.

Em relação aos fretes de entradas comungo o entendimento retratado nas decisões a seguir:

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

Ano-calendário: 2009

CRÉDITOS EXPORTAÇÃO. FRETE INTERNO. CUSTO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

O frete incorrido na aquisição dos insumos, bem como na transferência de insumos ou mesmo produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo n.º 12585.720234/2011-93; Acórdão n.º 3301-008.737; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 22/09/2020)

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

**CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.**

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004. (...)” (Processo nº 14112.720142/2015-29; Acórdão nº 3402-007.825; Relator Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes; sessão de 21/10/2020)

De igual modo, tem razão a Recorrente no que diz respeito ao direito de crédito em relação aos dispêndios incorridos com transferência de insumos e matérias-primas entre estabelecimentos.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme precedente adiante ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

**FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo. (...)” (Processo nº 10925.000822/2007-05; Acórdão nº 9303-009.982; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 22/01/2020)

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

(...)

**CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(...)

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Geram direito aos créditos da não-cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito. Intelecção do REsp 1.221.170/PR. (...) (Processo nº 16692.729270/2015-80; Acórdão nº 3301-008.484; Relator Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira; sessão de 25/08/2020)

Assim, voto por dar provimento ao tópico para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com serviços de fretes de entradas e os de transferência de insumos e matérias-primas (semi-elaborados) entre estabelecimentos e que foram impugnados.

**- Da incorreção da glosa em relação aos bens ativo imobilizado (adesivo para tubos e conexões, alambrado, andaime, areia, argamassa, bloco cerâmicos, caixa d'água, cimento, concreto, diluente, disjuntor, estação tratamentos de água, estrutura metálica, ferro de construção, material aplicador, pedra britada, pedra para calçamento, piso, pó de brita, refletor, rejunte, rolo de lã, tábuas de madeira, telha, tijolo, tinta e tubo)**

A Recorrente pleiteou crédito com base no valor da aquisição dos bens do ativo imobilizado, dentre outros, os valores de aquisição de materiais de construção, tais como areia, argamassa, cimento, ferro de construção e tubo de concreto.

Pelo contido na decisão recorrida, a divergência não se deu pelo direito ao crédito em si, mas na forma de sua apropriação, sendo que, no caso dos bens do ativo imobilizado, o direito de crédito se dá na forma de futura depreciação.

Do voto condutor da decisão recorrida consta:

“Tem-se que os argumentos da Recorrente não procedem.

É que, em que pese o argumento de defesa, o crédito de que aqui se trata, conforme informado em Dacon, é o previsto no art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, que, como bem coloca a Autoridade Fiscal ao fundamentar a glosa, expressamente só permite a apuração de crédito de que trata pelo valor de aquisição “nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços”, não contemplando, portanto, as aquisições de materiais destinados à construções e edificações de prédios e instalações industriais.

A ausência do direito ao crédito, mantém-se a glosa.”

Pela descrição dos itens recorridos, constata-se que são materiais de construção e, portanto, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e o seu creditamento deve seguir a sistemática da depreciação, conforme decisões proferidas pelo CARF:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. BENFEITORIAS.**

Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (artigo 79 e 81, inciso II do Código Civil). Dessarte, os dispêndios com materiais de construção, assim como se dá com as benfeitorias, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito da Contribuição ao PIS e COFINS na forma de depreciação. (...)” (Processo nº 13227.900242/2014-04; Acórdão nº 3402-006.472; Relatora Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz; sessão de 24/04/2019)

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010

(...)

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. BENFEITORIAS.

Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (artigo 79 e 81, inciso II do Código Civil). Dessarte, os dispêndios com materiais de construção, assim como se dá com as benfeitorias, somente geram direito de crédito da Contribuição ao PIS e COFINS na forma de depreciação.” (Processo n.º 10242.720009/2015-36; Acórdão n.º 3402-006.469; Relatora Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz; sessão de 24/04/2019)

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

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

(...)

ATIVO IMOBILIZADO. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

Não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.” (Processo n.º 11020.002702/2010-96; Acórdão n.º 3302-009.586; Relator Conselheiro Jorge Lima Abud; sessão de 24/09/2020)

Em relação aos dispêndios com conservação e reparos (materiais de construção civil), o direito a crédito encontra-se previsto no inciso VII do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, mas somente em relação aos encargos de depreciação ou amortização (art. 3º, inciso VII e § 1º, inciso III, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), **e desde que comprovada a sua escrituração nesses termos, o que no caso, pela compreensão que tive dos autos, não foi observado pela Recorrente.**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso no tópico.

#### **- Aplicação da Taxa Selic nos valores a ressarcir**

Com relação ao pleito recursal de que tem direito a aplicação dos juros SELIC sobre os créditos pleiteados objeto de ressarcimento, tal possibilidade resta vedada, ante a disposição expressa do contido na Súmula CARF n.º 125, que estabelece que no ressarcimento da COFINS e do PIS não incide correção monetária ou juros.

Tal súmula apresenta a seguinte ementa:

“**Súmula CARF n.º 125** No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.”

Assim, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias, razão pela qual, é de se negar provimento ao recurso no tema.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos, relacionados a seguir, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, nos seguintes termos: (i) serviços de carga e descarga (matérias-primas e insumos); (ii) serviços de calibração de equipamentos; (iii)

serviços de calibração de equipamentos de qualidade; (iv) serviços de manutenção de equipamentos de laboratório; (v) capatazia e serviços portuários; (vi) serviços de armazenagem (armazenagem mercado externo e serviços de armazenagem/transbordo industrial de insumos) e que foram impugnadas; e (vii) serviços de fretes de entradas e os de transferência de insumos e matérias-primas (semi-elaborados) entre estabelecimentos e que foram impugnados.

## CONCLUSÃO

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de, em preliminar, rejeitar a nulidade arguida e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos, relacionados a seguir, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País: os serviços de (i) carga e descarga (insumos e matérias-primas), (ii) calibração de equipamentos, (iii) calibração de equipamentos de qualidade (iv) manutenção de equipamentos de laboratório e (v) fretes de entradas e os de transferência de insumos e matérias-primas (semi-elaborados) entre estabelecimentos e que foram impugnados; os serviços de (a) capatazia e portuários, e (b) armazenagem (no mercado externo e transbordo industrial de insumos) e que foram impugnadas.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator