



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.944986/2013-40</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.879 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	GRANOL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTACAO SA

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, 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 diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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

Os serviços de manutenção de equipamentos de análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade para a análise dos produtos durante o processo de fabricação, o representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente restaria comprometida.

CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. CAPATAZIA. NÃO CABIMENTO.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS/PASEP, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva realizada pelo contribuinte.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a manutenção de equipamentos de laboratório, capatazia, serviços portuários e armazenagem (mercado externo), e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe parcial provimento, no que se refere a capatazia, serviços portuários e armazenagem (mercado externo), vencida a Conselheira Tatiana, que votou por negar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-015.877, de 10 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.944983/2013-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-007.879**, de 24 de fevereiro de 2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

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 PIS/PASEP

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 nº 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 à 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.

Assim decidiu o colegiado:

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 (semielaborados) 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

Diefenthaeler Dornelles que negavam provimento aos serviços dos itens. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 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.

### ***Recurso Especial da Fazenda Nacional***

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias:

- (1) **Manutenção de equipamentos de laboratório;**
- (2) **Capatazia e serviços portuários; e**
- (3) **Armazenagem (mercado externo e transbordo industrial).**

Para comprovar a divergência indica como paradigmas os Acórdãos nºs: **3402-002.604** (divergência 1), **9303-008.027** e **9303-010.724** (divergência 2), **3401-006.213** e **9303-009.719** (divergência 3).

Cotejados os fatos, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimentos ao recurso, nos termos do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial.

Devidamente cientificada do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, requerendo, preliminarmente o não conhecimento do recurso, por ausência de similitude fática, uma vez que o que se discute nos autos é a possibilidade de crédito sobre os custos havidos com manutenção de laboratório, já no paradigma invocado pela recorrente trata de insumos utilizados em análises químicas em laboratório. Da mesma forma quanto aos serviços de armazenagem/transbordo industrial, afirma tratar-se de estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra, para posterior industrialização na fabricação de produtos, com aplicação nos setores industrial e de vendas, e no paradigma indicado tratou de armazenagem/transbordo de insumo na importação, situação diversa dos autos. No mérito, pugna por sua improcedência.

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 Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela contribuinte em sede de

Contrarrazões, requerendo a negativa de seguimento, entendendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes às matérias para as quais foi dado seguimento.

***Manutenção de equipamentos de laboratório:***

Em relação aos custos com serviço de manutenção dos equipamentos utilizado no laboratório, a divergência está na interpretação do art. 3º, inc. II, das Leis de Regência. No caso, a glosa foi revertida pelo Colegiado *a quo*, levando em consideração os critérios de essencialidade/relevância, uma vez que os serviços e manutenção de equipamentos de laboratório, assim como os materiais de laboratório, representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente restaria comprometida.

Nesse sentido, é o que se verifica da leitura do trecho acórdão recorrido sobre o assunto:

**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:

(...)

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. (grifou-se)

O **Acórdão nº 3402-002.604**, indicado como paradigma, também como sistemática decisória, fez preceder à análise das glosas as premissas interpretativas quanto ao conceito de insumo, nesse mister, vale ressaltar que embora anterior ao REsp nº 1.221.170/PR, não o contraria visto que traz como elementos fundamentais o mesmo conteúdo material do citado REsp nº 1.221.170/PR, como cita o voto condutor em remissão às decisões do STJ à época:

Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Diante de tais premissas, entendeu o Colegiado *a quo*, por manter a glosa do crédito tomado sobre item “k) *insumos utilizados em análises químicas em laboratório*”, por não se subsumir ao conceito de insumo. Segue a ementa transcrita em sua integralidade:

Acórdão nº 3402-002.604

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas dos créditos alegados, de acordo com o sistema de distribuição da carga probatória adotado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência ou perícia não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, **são 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 empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por que razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO.

As despesas com inspeção e movimentação de produto acabado, antes de sua venda não geram créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO.

É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria, ainda que sejam classificáveis no ativo permanente.

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO. BENS PASSIVEIS DE ATIVAÇÃO.

Não há direito à tomada de créditos sobre o custo de aquisição de bens ou serviços empregados na manutenção de bens passíveis de ativação que não guardem estreita relação de pertinência e essencialidade com a fase agrícola.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento, o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno, reconhecendo as receitas de exportação apuradas na data de embarque das mercadorias.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. REINTRODUÇÃO NA CADEIA DE PRODUÇÃO. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Apesar dos combustíveis estarem sujeitos à tributação concentrada (incidência monofásica), sendo eles tributados pelo fabricante ou importador, ao serem empregados no processo produtivo são reintroduzidos na cadeia fabril, passando a ostentarem a natureza de insumos para os fins dos incisos II, dos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, os quais concedem expressamente o direito ao crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Para melhor demonstrar a divergência, convém transcrever os seguintes trechos do voto vencido do acórdão paradigma (vencedor no ponto):

**Acórdão nº 3402-002.604**

(...) Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 MG (2011/00668193). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:

(...)

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de "insumos" para efeito de creditamento e conclui:

- a) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los - pertinência ao processo produtivo;
- b) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição - essencialidade ao processo produtivo; e
- c) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto possibilidade de emprego indireto no processo produtivo.

Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são 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 obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, não é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Com esse conceito em vista, passemos à análise do caso concreto.

(...)

### **Glosas mantidas**

Na continuação, abordam-se os ajustes que devem ser mantidos.

Glosas dos créditos tomados sobre itens que não se subsomem no conceito de insumo adotado neste voto. Há que se atentar para o fato de que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, inc. II, das Leis de Regência, ele deve ser pertinente e essencial ao processo produtivo, integrando o seu custo de produção, e, ao mesmo tempo, não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99; Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Seja por não guardarem a necessária relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção; ou por serem passíveis de ativação, devem ser mantidas as glosas dos créditos tomados sobre os seguintes itens:

(...)

#### **k) insumos utilizados em análises químicas em laboratório, (...)"**

Diante deste contexto, verifica-se claramente o dissídio sobre a interpretação do conceito de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, dado que confrontando os acórdãos paragonado, ambos apresentam situações semelhantes, decidindo de forma diversa sobre a possibilidade de creditamento sobre custos com análises laboratoriais.

Nesse ponto, oportuno ressaltar que apesar do acórdão recorrido tratar de crédito sobre os custos com “*manutenção de equipamentos de laboratório*” e no paradigma de “*insumos utilizados em análises químicas em laboratório*”, não afasta a admissibilidade do recurso, pois a divergência está na interpretação do art. 3º, inc. II, das Leis de Regência, em face da essencialidade/relevância, no que diz respeito à atividade laboratorial, destinada ao controle de qualidade dos produtos durante o processo de fabricação, com base no mesmo diploma legal.

Nesse caso, com bem apontado no acórdão recorrido: “*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*”.

Portanto, conheço do recurso nesse ponto.

#### ***Das despesas com serviços de capatazia e serviços portuários:***

Já em relação as despesas com serviços de capatazia e portuários, a decisão recorrida fundamenta o voto no sentido de que esses serviços são necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, sem os quais não haveria a possibilidade de realizá-las, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida, concluindo por fim que os serviços de capatazia geram créditos das contribuições, no regime não-cumulativo, como serviços de logística.

O voto condutor do acórdão recorrido assim dispôs sobre as despesas com capatazia e serviços portuários, *verbis*:

#### 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.

(...)

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

Em sentido oposto, especificamente em relação a capatazia, a decisão indicada como paradigma (**Acórdão nº 9303-008.027**), entendeu que tais despesas não podem ser considerados insumos. Consta da decisão : **“que esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo, portanto, inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003”**

Confira-se a ementa transcrita em sua integralidade, *verbis* :

**Acórdão nº 9303-008.027 (paradigma):**

**Ementa:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA DO INSUMO E FRETE/ARMAZENAMENTO NA VENDA.

É prevista a concessão de créditos da Cofins, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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.

No caso, despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, brasagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

Para evidenciar a similitude dos contextos analisados e a divergência na interpretação da legislação tributária, transcrevo um trecho do voto nesse sentido:

Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do Recurso Especial em tela, peço vênica para deles discordar em parte, apenas quanto ao crédito da contribuição sobre os valores referentes a serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco).

Com efeito, **entendo que esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo, portanto, inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.** Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, **não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.** (...)

Para complementar o dissídio, a recorrente cita ainda o **Acórdão nº 9303-010.724**, que trata sobre despesas portuárias, naquela oportunidade o Colegiado *a quo* manteve a glosa por entender tratar-se de **despesas desvinculadas do processo produtivo**.

cujas ementas transcrevo abaixo:

**Acórdão nº 9303-010.724 (paradigma):**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, 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 diretos ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os gastos relativos ao plantio da cana-de açúcar e manutenção da lavoura; gastos com armazenagem. E, por conseguinte, não reconhecer o direito ao crédito sobre gastos com transporte de funcionários, eis que se trata de mera despesa administrativa (atividade meio). (...)

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

**Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de**

**PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados.** Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

Em vista do acima exposto, fica claro que diante da mesma situação fática, foi dada solução jurídica diversa, merecendo conhecimento do recurso nesse ponto.

### **Armazenagem (mercado externo e transbordo industrial)**

#### **Armazenagem (Transbordo industrial)**

No caso posto, trata-se de despesas com transbordo indústria, relacionado com serviços de estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra, para posterior industrialização na fabricação de produtos, com aplicação nos setores industrial e de vendas.

Entendeu o acórdão recorrido, que por se tratar de serviços de armazenagem e transbordo de insumos destinados a produção, realizados para estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra, para posterior industrialização na fabricação de produtos, com aplicação nos setores industrial, devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizado pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Seguem os excertos do voto:

**- 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 aos 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.**

(...)

**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. (grifou-se)

Especificamente, em relação a matéria “**3.1 Armazenagem (Transbordo industrial)**”, a recorrente indica como paradigma o Acórdão nº **3401-006.213**, que analisou o tema sob a rubrica de “*Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda*” os dispêndios com **frete e serviços de armazenagem referentes a insumo importado e custos com serviços e despesas portuários**, mantendo a glosa sobre tais dispêndios, por ausência no preenchimento dos critérios de essencialidade e relevância restritos ao processo produtivo.

Oportuna a transcrição da ementa e de trechos do voto:

**Acórdão nº 3401-006.213 (paradigma):**

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

COFINS. INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Nesse contexto, são exemplos de insumo, no processo produtivo de acrilonitrila: nitrogênio (gasoso e líquido) e peróxido de hidrogênio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

Sobre o tópico, transcrevo os excertos do voto (na parte que interessa):

#### **2.4. Das “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”**

As glosas de “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” abrangem serviços **de armazenagem de insumo importado, despesas portuárias, serviços portuários, utilização de infraestrutura marítima (glosados com base em planilha apresentada pela empresa – detalhes às fls. 227 a 235)**, por não encontrarem previsão legal para apropriação de créditos (**em relação a insumos importados**, mencionando as Soluções de Consulta SRRF08/Disit n. 313/2011 e a SRRF10/Disit n. 92/2012).

(...)

Em sua defesa, a empresa afirma que as glosas foram efetuadas, entre outros, em relação a despesas portuárias, **despesa de frete e armazenagem de insumos importados** e despesas “administrativas”, alegando que o frete é necessário à atividade empresarial, não podendo ser glosadas despesas de notas de empresas transportadoras (Concórdia, Flumar e Breyner) como despesas portuárias, e que todos os valores de transporte em qualquer etapa do processo produtivo geram créditos. **Sobre as despesas portuárias e serviços portuários, sustenta que não podem ser compreendidos como parte da importação, mas sim como custo da atividade empresarial, gerando créditos.** E defende, ainda, que o direito ao crédito, nas leis de regência das contribuições, não está restrito a bem adquiridos no mercado interno. Sobre as glosas efetuadas com base em “Diário auxiliar do estoque” e “Razão”, em contas de número 442210, 442220, 442120 e 442230, entre outras, a defesa alega que se referem a aquisições de bens e serviços essenciais à atividade da empresa.

(...)

No Recurso Voluntário, **a empresa, inicialmente, reitera o argumento** (diga-se, já superado pelo julgador de piso) de que o simples fato de as notas serem emitidas por transportadores atestaria o caráter de frete, ainda que a descrição fosse “despesas portuárias”, e que o frete constitui “insumo de sua atividade empresarial, pois, sem o deslocamento físico do insumo para fábrica ou do produto acabado para os pontos de revenda, não haveria atividade empresarial em si”.

**O conceito de insumos, como aqui já destacado, não é tão amplo como deseja a defesa, e a previsão legal referente a fretes e armazenagem (inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003) não inclui rubrica descrita como “despesas portuárias”,** indicadas nos conhecimentos de transporte, e não justificadas detalhadamente pela recorrente, que se limita a entendê-las como “insumos” em sentido lato.

Seja em relação a despesas portuárias, ou despesas administrativas, esta turma de julgamento, bem assim outras, inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), já se manifestaram pela impossibilidade de tomada de crédito:

(...)

**Examinando a lista (i), e adotando o conceito de insumos aqui fixado, mais amplo que o albergado pelo julgador de piso, ainda assim mantenho o teor da decisão da DRJ, em relação aos 20 itens ali mencionados como desenquadrados do conceito de insumos (recorde-se, nenhum deles questionado especificamente pela recorrente), **por não verificar o preenchimento dos critérios de essencialidade e relevância restritos ao processo produtivo****

Assim, devem ser mantidas as glosas em relação a este tópico 2.4. (grifou-se)

No entanto, o recurso não pode ser conhecido nesse ponto, por ausência de similitude fática, uma vez que no caso os autos se discute a possibilidade de crédito sobre as despesas com transbordo industrial, no caso compreende em serviços de estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra. No paradigma indicado pela recorrente trata-se de transbordo de insumo importação, situação diversa dos autos.

#### **Armazenagem (mercado externo)**

Com relação as despesas com armazenagem de transbordo e de venda, nesta inclusa a armazém para a formação de lote para exportação, a Turma *a quo* decidiu, que os dispêndios em questão, pelos mesmos fundamentos contidos no item “8. *Exportação capatazias e serviços portuários*”, já transcrito acima, geram o direito ao crédito da contribuição. Consta do voto que “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.”

Destacou ainda a decisão recorrida através de precedente citado que se equipara à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas à 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.

Já o acórdão paradigma (**Acórdão nº 9303-009.719**) da análise de operações no mercado externo, em venda por exportação entendeu que conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, somente poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.

**Acórdão nº 9303-009.719 (paradigma):**

**Ementa:** (Na parte de interesse)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/07/2004 (...)

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, sendo o processo produtivo visto como um todo, admitindo-se, assim, também o creditamento no que se refere às etapas anteriores, a ele necessárias (“insumos do insumo”). (...)

DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

**Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior. (...)**

Pelas considerações acima, ao menos quanto à matéria “*Armazenagem (mercado externo)*”, configura-se o dissídio jurisprudencial, visto que o cerne da divergência reside no entendimento dos referidos colegiados quanto às despesas de armazenagem de produtos destinados à exportação.

#### **Do mérito:**

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

#### **Conceito de insumos:**

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item

- bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Nesse contexto, a análise será feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise dos insumos.

***Manutenção de equipamentos de laboratório:***

Como exposto acima, uma das matérias a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, trata de direito de crédito das contribuições em relação aos custos com manutenção de equipamentos de laboratório.

Consta dos autos que a recorrida é uma empresa dedicada à produção e comercialização de grãos, farelos, óleos vegetais, glicerina e biodiesel para o mercado interno o externo, e realiza análise laboratorial para que o processo industrial ocorra perfeitamente e a produção dos produtos se tenha a devida qualidade.

Tendo em mente a atividade exercida pela recorrida, entendo que os dispêndios com análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade dos produtos durante o processo de fabricação, são subsumíveis ao conceito de insumos adotado neste voto, pois são essenciais e relevantes para a fabricação dos produtos da recorrente, uma vez que sem tais serviços a consecução da atividade econômica da recorrente restaria comprometida, o mesmo raciocínio vale para os gastos de manutenção desses equipamentos.

Ademais, as despesas referentes às análises laboratoriais obedecem a normas técnicas e atendem determinações normativas e de controle da produção, restando vinculadas ao processo produtivo devendo ser mantida a decisão recorrida nesse ponto.

Em caso análogo, esta CSRF já se manifestou favoravelmente sobre a possibilidade de crédito sobre os custos com análises laboratoriais, *in verbis*:

Processo nº 13053.000060/2010-39

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-009.729 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 11 de novembro de 2019

Recorrentes FAZENDA NACIONAL FRS S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL

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 nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 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.

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

Despesas com serviços de transporte de funcionários e de construção civil por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo.

De todo exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional nesse ponto.

***Despesas com serviços de capatazia e serviços portuários:***

No que tange a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, em relação a possibilidade ou não da tomada de crédito das contribuições sobre os gastos com serviços de capatazia e serviços portuários utilizados no processo de exportação.

Preliminarmente, ressalto que para a análise do conceito de insumo nestes autos (créditos de PIS/COFINS, regime não cumulativo), há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela empresa visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Do voto da Ministra Regina Helena Costa, no REsp nº 1.221.170, foram extraídos os seguintes conceitos:

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na **produção ou na execução do serviço**. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Ainda, no julgamento do referido REsp, ressalta o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, **o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas”** com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos** com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (grifou-se)

Da leitura do que restou decidido no STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, em relação aos dispêndios posteriores ao processo produtivo:

**“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

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, capatazia do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.** (grifou-se)

Feito esses esclarecimentos, tem-se que a contribuinte tem como objetivo econômico e social, a fabricação de grãos, farelos, óleos vegetais, glicerina e biodiesel para o mercado interno o externo. No que diz respeito aos serviços ligados ao processo de exportação (capatazia, descarga, armazenamento e serviços de embarque nos navios), a contribuinte informa que tais despesas dizem respeito a serviços envolvidos no processo de exportação, pois uma das suas principais receitas são as vendas de seus produtos para o mercado externo.

No caso, analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que essas despesas portuárias realizadas com a exportação de seus produtos seriam **insumos do processo produtivo para a industrialização dos produtos** que fabrica. Isso porque são serviços prestados **após**

o encerramento do processo produtivo, e por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faça parte do processo de produção), na linha em que decidiu o STJ.

Ademais, oportuno ressaltar, que tais serviços, não decorrem nem de imposição legal, bem como não tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva da contribuinte.

Ressalta-se, ainda, que tais custos não se confundem com despesas que podem ser caracterizadas como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa. Também, por não se enquadrarem no disposto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e por não se subsumirem ao conceito de insumo dado pelo STJ na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, não dão direito ao desconto de créditos das contribuições.

Esse assunto já foi analisado por essa CSRF, em 13 de abril de 2023, Acórdão n.º 9303-014.067, cujo voto vencedor foi redigido pelo Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan. Para conhecimento, segue a transcrição da ementa:

Processo nº 13855.720548/2014-74

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303-014.067 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 13 de abril de 2023

Recorrente USINA SÃO FRANCISCO S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. **A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, negou-

se provimento, por voto de qualidade, vencida a Conselheira Erika Costa Camargos Autran (relatora) e os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan. (grifou-se)

Em seu voto o Nobre Relator fundamenta seu posicionamento referente a impossibilidade de tomada de crédito das contribuições não cumulativas sobre serviços portuários na exportação, sob o argumento de que: *“Tais serviços notoriamente ocorrem após a conclusão do processo produtivo, o que impede que se sejam considerados “insumos” necessários à obtenção do produto final. Em adição, esses serviços portuários na exportação cristalinamente não constituem “frete na venda”, o que impossibilita a tomada de crédito com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.*

Com esses fundamentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional nesse ponto.

#### **Armazenagem (mercado externo):**

O último dissenso jurisprudencial levantado pela Fazenda Nacional, submetido ao crivo deste Colegiado, cinge-se sobre a possibilidade ou não de apuração de créditos sobre os custos com “Armazenagem (mercado externo), a luz do inciso IX, do art. 3º, das Leis de regência.

Conforme demonstrado nos autos e reconhecido pela própria recorrida, trata-se de serviços de armazenagem de produtos para a formação de lote destinado à exportação, bem como remessa de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral próximos ou no trajeto do produto ao porto.

Nesse caso, entendeu o acórdão recorrido que os dispêndios em questão, pelos mesmos fundamentos contidos no item “8. Exportação capatazias e serviços portuários”. Ressalta, que os serviços são necessários e imprescindíveis para a efetivação das operações, sem os quais não haveria a possibilidade de realizá-las, constituindo despesas na operação de venda, portanto, dão direito ao creditamento, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida.

Destacou ainda a decisão recorrida através de precedente citado que equipara-se à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas à 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.

Neste tópico, sob os mesmos fundamentos já analisados no item **“3) Despesas com serviços de capatazia e serviços portuários”**, entendo que cabe razão à recorrente, visto que constitui gastos posteriores a finalização do processo produtivo, e não se enquadram no inciso IX, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, por não constituírem despesas na operação de venda, mais mera

transferência dos produtos para formação de lote em recintos alfandegários, depósito fechado ou armazém geral próximos ou no trajeto do produto ao porto.

Portanto, deve ser dado provimento ao recurso nesse ponto.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a manutenção de equipamentos de laboratório, capatazia, serviços portuários e armazenagem (mercado externo), para no mérito dar parcial provimento, para restabelecer as glosas em relação aos custos com “2. Capatazia e serviços portuários” e “3.2 Armazenagem (mercado externo)”.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a manutenção de equipamentos de laboratório, capatazia, serviços portuários e armazenagem (mercado externo), e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, no que se refere a capatazia, serviços portuários e armazenagem (mercado externo).

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator