



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.904194/2013-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.268 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM APURAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO.

Possibilidade de uso de créditos das contribuições para a Cofins não cumulativa decorrente de fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido. Créditos de natureza autônoma, sem qualquer vínculo com o tratamento tributário dado a carga transportada.

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com frete nas operações de importação, por se enquadrarem no conceito de insumos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS RELACIONADOS À IMPORTAÇÃO.

Possibilidade de utilização de créditos decorrente de gastos com serviços de transporte, seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque vinculados às operações de importação, por se enquadrarem no conceito de insumos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS DE ÁGUA E TRATAMENTO DE ESGOTO

Impossibilidade de utilização de créditos decorrente de gastos com serviços de água e esgoto por ausência da comprovação de liquidez do crédito pretendido em razão de não se ter realizado o devido rateio dos valores destas despesas

atribuíveis ao processo produtivo do contribuinte e pela segregação da participação destes dispêndios em relação a outras atividades estranhas à produção.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO DE DESPACHANTE ADUANEIRO.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com serviços de despachante aduaneiro, por não se enquadrarem no conceito de insumo. A contratação de tais serviços não se demonstra imprescindível para a importação da matéria-prima adquirida.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS DE CORRETAGEM.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com serviços de corretagem, por se enquadrarem no conceito de insumo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL

O prazo prescricional para aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e Cofins, tem como termo inicial o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: **(a) por unanimidade de votos: (a.1)** em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento sobre gastos com frete de pessoas físicas e, **na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para (a.2) reverter as glosas relativas aos gastos com (a.2.1) fretes na aquisição de trigo e de farinha de trigo; (a.2.2) frete interno em operações de importação, cujas despesas forem devidamente comprovadas pela contribuinte; (a.3) manter a glosa com relação (a.3.1) aos créditos extemporâneos; (a.3.2) às despesas com fumigação de carga no porto estrangeiro; (a.3.3) às despesas com água mineral para trabalhadores.** Os conselheiros Jorge Luís Cabral, Wagner Mota Momesso de Oliveira e Pedro Sousa Bispo acompanharam a Relatora pelas conclusões por discordarem da ampliação do conceito de processo produtivo, na forma adotada no voto; **(b) por maioria de votos para (b.1)** reverter as glosas relativas aos gastos com seguro, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque. Vencidos os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Pedro Sousa Bispo, que mantinham tais glosas. O conselheiro Jorge Luís Cabral dava provimento em maior extensão para reverter a glosa igualmente com relação à despesa com serviços de despachante aduaneiro; **(b.1.2)** para reverter a glosa com relação às comissões com corretagem. Vencidos os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Cynthia Elena de Campos, que mantinham a glosa neste ponto; **(c) pelo voto de qualidade** para manter as glosas referente à aquisição de água e serviço de tratamento esgoto. Vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Wilson Antonio de Souza Corrêa e Cynthia Elena de Campos, que revertiam as glosas com relação a tais despesas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson Antônio de Souza Correa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa e o conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ de fls. 899/910, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório Eletrônico de fls. 878/879. O referido Despacho homologou parcialmente o crédito de Cofins não-cumulativa, relativa ao 1º trimestre de 2009, homologando em parte as compensações declaradas na Dcomp nº 15346.91384.290709.1.11-0519, deixando de homologar a Dcomp nº 19084.77324.300609.1.5.11-0313.

Consta do Relatório Fiscal de fls. 02/29 que a contribuinte teria incluído indevidamente na apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa:

- i) crédito básico sobre a aquisição de trigo, que deveria ser apurado de forma presumida aplicando o percentual de 35%;
- ii) créditos calculados sobre bens/insumos sujeitos à alíquota zero;
- iii) gastos com fretes em operações de importação, por não terem integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação;
- iv) gastos com fretes em operações de compra de trigo – sujeito a apuração de crédito presumido – que deveria ter seguido a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs;
- v) gastos com frete de pessoa física em operações de aquisição, por não existir previsão específica autorizando a apropriação de crédito nessas operações;
- vi) gastos com fretes em operações de compra de farinha de trigo – sujeito à alíquota zero – que deveria ter seguido a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs;
- vii) gastos com serviço de água e esgoto, por não se enquadrar no conceito de insumos;

- viii) gastos com gás combustível para empilhadeiras, por não se enquadrar no conceito de insumos;
- ix) gastos com despesas aduaneiras;
- x) gastos com água mineral, equipamentos de proteção individual – EPIs, vestuário e material de escritório – toners para impressora, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- xi) gastos com comissões e serviços advocatícios, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- xii) gastos com serviços de limpeza do estabelecimento industrial e *big bags*, por não se enquadrarem no conceito estabelecido pela IN SRF nº 404/04, §§ 4º e 9º do art. 8º;
- xiii) gastos com serviços relacionados à importação de trigo – transporte e seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque, e fumigação de carga no porto estrangeiro – por não terem integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação, não dão direito a créditos do PIS/Pasep e da Cofins, por falta de disposição legal.
- xiv) créditos extemporâneos prescritos;
- xv) créditos extemporâneos relativos aos períodos de apuração out/04, out/05 e nov/05, não comprovados;

Em sua manifestação de inconformidade (fls. 625/675), a Recorrente se insurge contra a interpretação do conceito de insumo adotado pelo auditor-fiscal, fundada no critério de utilização estabelecido pela legislação do IPI. Sustenta que a aplicação de tal conceito resulta na transformação da sistemática não-cumulativa em cumulativa. Afirma que o critério a ser utilizado deve ser o da essencialidade.

Quanto às glosas, a Recorrente reconhece aquelas referentes à apuração de crédito básico sobre aquisições de trigo e farinha de trigo, aos créditos correspondentes à aquisição de “toner”, aos serviços advocatícios e aos créditos extemporâneos relativos aos períodos de apuração out/04, out/05 e nov/05, não comprovados. Questiona, por sua vez, as glosas a seguir:

- (i) gastos com fretes em operações de importação, por se tratarem de transporte interno.
- (ii) gastos com fretes em operações de compra de trigo – sujeito à crédito presumido –, por terem natureza autônoma dos insumos objeto de transporte;
- (iii) gastos com frete de Pessoas Físicas, por já terem sido recolhidos, espontaneamente, mediante compensação, os valores correspondentes ao PIS/COFINS de tais operações referentes aos anos de 2009 e 2010;

- (iv) gastos com fretes em operações de compra de farinha de trigo – alíquota zero –, por terem natureza autônoma dos insumos objeto de transporte;
- (v) gastos com aquisição de água e serviço de tratamento esgoto, por ser utilizado indiretamente no processo produtivo;
- (vi) gastos com gás combustível para empilhadeiras, por serem indispensáveis para o exercício de suas atividades e consecução de suas receitas;
- (vii) gastos com despesas aduaneiras, por se enquadrar no conceito de insumos;
- (viii) gastos com água mineral, equipamentos de proteção individual – EPIs e vestuário, por se enquadrarem no conceito de insumo;
- (ix) gastos com comissões, por se enquadrarem no conceito de insumo;
- (x) gastos com serviços de limpeza do estabelecimento industrial e *big bags*, por serem imprescindíveis na atividade industrial exercida;
- (xi) gastos com serviços relacionados à importação de trigo – transporte e seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque, e fumigação de carga no porto estrangeiro – por se enquadrarem no conceito de insumos, uma vez que ocorreram após o desembaraço aduaneiro;
- (xii) créditos extemporâneos, por não ter ocorrido prescrição, já que nos termos da IN RFB nº 922/2009, o prazo para a apresentação do DACON de fevereiro/2009 era 07/08/2009.

Às fls. 893/896, apresentou nova petição requerendo que a análise da existência dos créditos de Cofins objeto dos presentes autos fosse realizada em conformidade com o entendimento adotado pelo STJ, no REsp nº 1.221.170/PR.

A 17ª Turma da DRJ06, por sua vez, por meio do Acórdão nº 106-006.407, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada sustentando, em síntese, que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, deve ser feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/18, que teria trazido as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do REsp nº 1221170/PR. Afirmou, portanto, que o exame das glosas deveria ser realizado considerando a essencialidade e a relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

À luz de tais critérios, entendeu por reverter as seguintes glosas:

- (i) gastos com gás combustível para empilhadeiras;
- (ii) gastos com equipamentos de proteção individual – EPIs;
- (iii) gastos com serviços de limpeza do estabelecimento industrial e *big bags*.

Foram mantidas, portanto, as glosas relativas aos:

- (i) gastos com fretes nas operações de compra de trigo e de farinha de trigo, por não serem autônomos;
- (ii) gastos com frete nas operações de importação, uma vez que não poderiam ser admitidos no custo de aquisição do bem, por não integrarem o valor aduaneiro. Não poderiam tampouco serem considerados como insumos, já que não fazem parte do processo produtivo;
- (iii) gastos com aquisição de água e serviços de esgoto, uma vez que não são utilizados no processo produtivo da empresa e sim em “laboratório, banheiros, cozinha, bebedouros e refeitório”, de modo que não poderiam ser caracterizados como insumo;
- (iv) gastos aduaneiros, por não integrarem o valor aduaneiro, e também por não serem considerados como insumos, já que não fariam parte do processo produtivo;
- (v) gastos com água mineral e toner, visto que não seriam insumos do processo de produção;
- (vi) gastos com comissões e serviços advocatícios, por não existir previsão legal para incluir no custo de aquisição outros valores, tais como, corretor habilitado pela Conab ou quaisquer outros;
- (vii) créditos extemporâneos, uma vez que a contribuinte não teria apurado os créditos de forma devida, com a retificação das declarações correspondentes, mas, ainda assim, os créditos dos meses de fevereiro a maio de 2004 estariam prescritos.

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 19/01/2021 (e-fl. 914), interpôs Recurso Voluntário, no dia 10/02/2021 (e-fls. 916). Requereu, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos seguintes fundamentos:

- (i) os gastos com fretes nas operações de compra de trigo e de farinha de trigo, seriam autônomos, não se confundindo com aqueles na compra do produto em si;
- (ii) gastos com frete de pessoas físicas, por já terem sido recolhidos espontaneamente mediante compensação;
- (iii) os créditos extemporâneos teriam sido glosados unicamente em razão da sua suposta prescrição, não tendo sido questionado pela autoridade fiscal a forma ou o conteúdo da apuração. De todo modo, não teria ocorrido a prescrição já que, nos termos da IN RFB nº 922/2009, o prazo para a apresentação do DACON de fevereiro/2009 era 07/08/2009;

- (iv) os gastos com serviços relacionados à importação de trigo e despesas aduaneiras seriam absolutamente indispensáveis para que a matéria-prima importada (trigo em grão) – já desembarcada e nacionalizada – chegasse até os estabelecimentos industriais da Recorrente, se enquadrando, portanto, no conceito de insumos;
- (v) os gastos com fretes em operações de importação se tratariam, na realidade, de transporte interno do trigo importado até a unidade industrial da Recorrente, de modo que se enquadrariam no conceito de insumos;
- (vi) os gastos com água mineral aos trabalhadores da empresa operadora do porto, responsável por descarregar o trigo dos navios, constituiria dispêndio indispensável para que a matéria-prima alcançasse a unidade industrial, pois evitaria a desidratação dos trabalhadores e, conseqüentemente, viabilizaria a relevante tarefa por eles desempenhada;
- (vii) os gastos com aquisição de água e serviço de tratamento esgoto seriam imprescindíveis no sistema de produção, se enquadrando no conceito de insumos;
- (viii) os gastos com comissões de corretora de cereais são necessários, indispensáveis, inevitáveis e essenciais à aquisição de matéria-prima.

Por fim, com o intuito de ilustrar o processo produtivo de suas atividades, a Recorrente juntou vídeo documentário em que consta um detalhado relato de todas as diferentes fases da atividade de produção, bem como a exposição das despesas que se fazem necessárias para a realização de cada uma delas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, permanecendo a controvérsia apenas sobre os seguintes pontos:

- (i) gastos com frete de pessoas físicas;
- (ii) gastos com fretes nas operações de compra de trigo e de farinha de trigo;
- (iii) créditos extemporâneos;

- (iv) gastos com serviços relacionados à importação de trigo e despesas aduaneiras;
- (v) gastos com fretes em operações de importação;
- (vi) gasto com água mineral;
- (vii) gastos com aquisição de água e serviço de tratamento esgoto;

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

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

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

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar 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.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

1. Dos gastos com fretes de pessoas físicas

No que tange aos gastos com fretes de pessoas físicas, sustenta a Recorrente que o Acórdão recorrido deixou de examinar o assunto. No entanto, tendo a contribuinte reconhecido a procedência da referida glosa, entendendo não mais existir, nos presentes autos, controvérsia a respeito do seu direito creditório, razão pela qual este ponto do Recurso não deve ser conhecido. Eventual pagamento dos valores deve ser apurado pela unidade de origem no momento da liquidação do crédito tributário remanescente.

Por preenchem os requisitos de admissibilidade, conheço dos demais fundamentos do Recurso Voluntário.

2. Dos gastos com fretes nas operações de aquisição de trigo e farinha de trigo (insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido)

No que tange às despesas com fretes nas operações de aquisição de insumos tributados à alíquota zero e com apuração de crédito presumido, entendeu a DRJ por manter a glosa realizada pela autoridade fiscal, ao argumento de que o frete na aquisição de um bem não poderia ser considerado uma despesa autônoma, devendo, portanto, seguir o tratamento tributário dado ao bem transportado.

Afirma a Recorrente, contudo, que as despesas realizadas com frete na aquisição de trigo em grãos (apuração de crédito na modalidade presumida) e farinha de trigo (sujeito à alíquota zero) são absolutamente autônomas e não se confundem com a despesa na compra do produto em si.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Como já mencionado, o art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.637/02, transcrito a seguir, veda o aproveitamento de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

II - 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; e

Extrai-se do teor do referido dispositivo que a limitação ao direito creditório **se refere tão somente aos bens/serviços** não tributados ou sujeitos à alíquota zero, inexistindo na legislação qualquer vinculação entre o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) e a tributação do bem transportado.

Os créditos referentes a fretes possuem, portanto, natureza autônoma, independentemente do tratamento tributário dado a carga transportada.

Verifica-se que, no caso dos autos, é incontroverso o fato de que a Recorrente contrata prestação de serviço autônoma para transporte de seus insumos. A questão é reconhecida no próprio Relatório Fiscal, nos parágrafos 35 e 42, respectivamente

“Em anexo ao presente relatório, listaram-se as notas fiscais de aquisições de serviços de transportes dos transportadores de trigo que estão sendo glosadas parcialmente da base de cálculo dos créditos apurados”

“Tal constatação deveu-se pelo fato de o contribuinte ter entregue, por solicitação da fiscalização, planilha com a vinculação da nota fiscal de frete à nota fiscal do produto transportada.”

Assim, sendo a questão controvertida nos autos apenas a existência de vinculação entre o frete e o regime tributário da mercadoria por ele transportada, uma vez que a própria autoridade fiscal reconheceu a existência do crédito, entendendo que dever ser revertida a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e ao crédito presumido.

3. Dos créditos extemporâneos

Em relação às glosas relativas aos créditos extemporâneos, sustenta a DRJ que a Recorrente não teria apurado corretamente os créditos extemporâneos, já que seria imprescindível a retificação do DACTON e da DCTF. Defende, contudo, que, ainda que ela tivesse apurado corretamente os créditos, com a retificação das declarações correspondentes, tendo em vista que o PER foi transmitido em 30/06/09, os créditos dos meses de fevereiro a maio de 2004 estariam prescritos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que o crédito extemporâneo teria sido glosado pela fiscalização, unicamente, em razão da sua suposta prescrição, inovando, portanto, a DRJ, ao questionar a apuração do crédito. Quanto a este ponto, assiste razão à Recorrente. Trata-se, contudo, de mera retórica, que não é capaz de provocar a nulidade do referido Acórdão, uma vez que a manutenção da glosa se deu efetivamente pelo reconhecimento da prescrição.

A única questão que deve ser analisada, portanto, é a ocorrência ou não de prescrição do direito ao aproveitamento de tais créditos extemporâneos.

Sobre este ponto, com razão à DRJ.

Trata-se de créditos extemporâneos relativos aos períodos de fevereiro/2004 a junho/2008.

Sobre o prazo prescricional, o art. 1º do Decreto nº 20.910/1932 determina que as dívidas passivas da União Federal prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram. Especificamente sobre os créditos de PIS e Cofins, a RFB, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21/11, entendeu que, dada a natureza complexiva dos fatos geradores de tais contribuições e o fato de se aperfeiçoarem no último dia do mês de apuração, deveria ser considerado como termo inicial para contagem da prescrição o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Considerando, portanto, que a contribuinte retificou o DACON em 29/06/09 e o PER retificador foi enviado em 30/06/09, não há dúvida de que os créditos extemporâneos dos meses de fevereiro a maio de 2004 já estavam prescritos.

A Recorrente tenta argumentar que retificou o DACON, com o devido ajuste das bases de cálculo dos créditos no mês de fevereiro/2009, para aproveitamento do crédito extemporâneo a partir de fevereiro/2004. Sustenta que a IN/RFB nº 940/09 prorrogou a apresentação até 07/08/2009 dos DACONs referentes ao período entre outubro/08 e junho/09 e exatamente por isso os créditos não estariam prescritos.

Tal argumentação, porém, não merece prosperar. Isso porque, como destacou a fiscalização “[o] art. 15 da IN RFB nº 940/09 somente postergou a entrega dos Dacons originais, sem a necessidade de haver o recolhimento de multas por entrega extemporânea, mas não possui a prerrogativa de dilatar prazos prescricionais.” E nem poderia, já que, nos termos do art. 146, III, “b” da CF/88, apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária.

Feitas tais considerações, entendo que devem ser mantidas as glosas relativas aos créditos extemporâneos.

4. Dos gastos com frete nas operações de importação

No que tange aos gastos com frete em operações de importação, decidi a DRJ pela manutenção da glosa realizada pela autoridade fiscal, ao argumento de que esses não poderiam ser admitidos no custo de aquisição, por não integrarem o valor aduaneiro, e tampouco serem considerados como insumos, visto que, nesta fase, o processo produtivo ainda não se iniciou.

Por outro lado, alega a Recorrente que a remessa do trigo do porto aos silos constitui etapa necessária de sua atividade, uma vez que na sua ausência não seria possível que a matéria prima chegasse a seu destino. Assim, sustenta que os valores dispendidos a tal título se enquadrariam no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, tratam-se efetivamente de custos associados ao transporte, a partir do porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado, onde foram cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro.

Assim, tendo havido o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada, não há dúvida de que esta passa a receber o mesmo tratamento tributário de uma mercadoria nacional, o que significa dizer que será aplicado, a partir daquele momento, as disposições previstas no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A DRJ faz referência à Solução de Consulta Cosit nº 121/17, segundo a qual não seria possível o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional.

Todavia, referida Solução de Consulta analisa a questão apenas em relação aos incisos I e IX, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. É ver os trechos a seguir:

15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.

No entanto, entendo que no caso dos autos, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, a questão deve ser analisada sob a perspectiva do inciso II, daquele dispositivo.

É que, como mencionado no Voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Nesse contexto, entendo que o mencionado inciso II, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo **na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos. Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento, dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a COFINS, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no

voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo.

Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita.

Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.’

Nesse cenário, o referido inciso deve ser analisado levando em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos, qual seja, atos de produção em sentido estrito.

Assim, não havendo dúvida de que o transporte da matéria-prima importada da zona portuária até o estabelecimento da Recorrente constituiu etapa essencial e necessária do seu processo produtivo, as despesas com os fretes aqui analisados devem ser enquadradas no conceito de insumo, estabelecido pelo artigo 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse sentido, embora com outra composição, já decidiu este Colegiado, por maioria de votos, na ocasião do julgamento do Acórdão nº 3402-008.638, de relatoria da conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

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

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015 APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de

transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

Admite-se o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, uma vez que se trata de elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS

INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

(Acórdão nº 3402-008.638, Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz, 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 22/06/2021)

Nesse contexto, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados (discriminados no item C do próprio Relatório Fiscal – fl. 10), entendo que também devem ser revertidas as glosas relativas às despesas com frete contratados para o transporte de insumos ou bens importados realizados dentro do território nacional.

5. Dos gastos com serviços relacionados à importação de trigo e despesas aduaneiras

Em relação aos serviços relacionados à importação de trigo (transporte, seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque), bem como os serviços de despachante aduaneiro, sustenta a DRJ que por serem dispêndios ocorridos em território nacional não poderiam ensejar a apuração de créditos das contribuições sob amparo da Lei nº 10.865/04. Para além disso, sustenta que tais despesas não poderiam ser admitidas como custo de produção ou consideradas como insumos visto que, nesta fase, o processo produtivo ainda não se iniciou. Quanto aos gastos com serviço de fumigação de carga no porto estrangeiro, sustenta que por não terem integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação, não dão direito a créditos do PIS/Pasep e da Cofins por falta de disposição legal.

A Recorrente, por sua vez, defende não haver dúvida de que se tratam de despesas essenciais e inevitáveis para o desenvolvimento da sua atividade. Em suas palavras:

Ora, para a produção e a comercialização de farinha de trigo, a Recorrente necessita, obviamente, adquirir trigo. Em razão da escassez do trigo no mercado interno, as empresas se veem obrigadas a comprar tal insumo no mercado internacional. Dessa forma, após o desembarço aduaneiro dessa matéria-prima, a Recorrente contrata serviços essenciais para que estes produtos cheguem até o seu estabelecimento.

*O **despachante aduaneiro** é prestador de **serviços portuários** cuja contratação é prevista no **art. 809 do Decreto 6.759/2009**. Trata-se de prestador responsável pela Declaração de Importação e pelo registro no Sistema Siscomex, consoante as normas da Receita Federal.*

*Após a chegada no trigo no porto e a obrigatória passagem pela alfândega, é preciso fazer a contratação do porto e do operador portuário. O **porto** é o local de chegada da mercadoria adquirida no mercado internacional, e é necessário pagar por seu uso. Já o **operador portuário** é a pessoa jurídica autorizada a realizar a movimentação e armazenagem de mercadorias dentro do porto. Trata-se de entidade que deve estar devidamente cadastrada e previamente habilitada para poder realizar tais atividades, consoante a **Lei 12.815/14**. O operador portuário realiza, entre outras atividades, o **descarregamento** do trigo recém chegado para os locais de armazenamento.*

*O trigo, ao chegar, é **descarregado** utilizando-se uma grua e por meio de um funil industrial. Lá ocorre sua análise química - para aferir se está em boas condições - e **pesagem** - para conferir sua quantidade. Os locais onde o trigo será armazenado provisoriamente, e, em seguida, embalado em sacos industriais para ser transportado até o silo da Recorrente devem ser rigorosamente **desinfetados e higienizados**.*

(...)

No caso em tela, é patente que se trata de despesas essenciais e inevitáveis para a pessoa jurídica. Com efeito, o armazenamento dos insumos, assim como sua movimentação e transporte, é mandatório porquanto a remessa do trigo para a sede empresarial não ocorre de forma imediata. É necessária, portanto, sua alocação no período em que são cumpridas as formalidades da importação. A contratação dos serviços portuários, por sua vez, é indispensável para a própria realização e operacionalização do ato de importação, sem o qual não ocorreria a aquisição do principal insumo utilizado pela Recorrente.

Com exceção do gasto com fumigação de carga no porto estrangeiro, mencionado no Relatório Fiscal, tratam-se efetivamente de custos incorridos após cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro.

Esses (gastos com fumigação de carga no porto estrangeiro), por não se tratarem de gastos incorridos após a entrada da matéria-prima em território nacional, devem efetivamente ser analisados sob a ótica da Lei nº 10.865/04. Nesse cenário, como tal serviço não teria integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação, isto é, não teria sofrido a incidência e pagamento de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, não haveria que se falar em direito a crédito. A Recorrente não impugna em momento algum tal ponto, restando tal glosa incontroversa.

Por outro lado, com relação ao restante dos serviços, por terem efetivamente ocorrido em território nacional e adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, entendo que devem ser analisados, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, para fins de enquadramento no conceito de insumo, deve ser aplicada a mesma linha de raciocínio exposta no item anterior. Isto é, a análise da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto em sentido estrito, devendo levar-se em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro.

Na exposição do seu processo produtivo, entendo que a Recorrente demonstrou que os serviços de transporte, seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de

embarque e reembarque, por ela contratados são imprescindíveis – **essenciais** – para que a matéria prima (trigo) adquirida no mercado externo seja transferida para o seu estabelecimento, e consequentemente, para o desenvolvimento de sua atividade produtiva, consistente na moagem de trigo e fabricação de derivados.

Considerando o já mencionado “teste de subtração”, tais serviços implicam certamente a impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente já que, sem eles não seria possível a utilização da própria matéria prima em seu processo produtivo. Assim, por serem serviços que viabilizam o processo produtivo e cuja subtração obsta a própria atividade produtiva da contribuinte, não há dúvida de que se enquadram no conceito de insumo adotado no já citado REsp nº 1.221.170/PR.

Nesse sentido, destaco o entendimento adotado no Acórdão nº 3402-007.190, de Relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, por meio do qual, por unanimidade de votos, entendeu o colegiado por reverter a glosa de serviços portuários:

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 nº 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 nºs 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. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado. Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de crédito sobre os insumos transportados.

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.

(...)

(Acórdão nº 3402-007.190, Conselheira Relatora Maria Aparecida, Martins de Paula, 2ª Turma Ordinária/4ª Câmara /3ª Seção de Julgamento, Sessão de 17/12/2019)

Nesse cenário, pode-se dizer que a “essencialidade” dos serviços portuários existe em face da essencialidade do próprio insumo importado.

Verifica-se também a **relevância** de determinados serviços – como por exemplo, a movimentação e armazenagem de mercadorias, provenientes de transporte aquaviário, dentro da área do porto organizado – uma vez que, por imposição legal (art. 2º da Lei n. 12.815/14), devem ser realizados por pessoal especializado e previamente treinado, cadastrado e autorizado para o desempenho da função.

Por outro lado, no que tange ao serviço de “despachante aduaneiro”, entendo que a sua subtração não acarreta a impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente, tampouco agrega valor ao custo de aquisição da matéria prima utilizada para a execução de sua atividade produtiva de moagem de trigo e fabricação de derivados. A utilização dos serviços não é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas. Tais serviços não atendem ao mencionado “teste de subtração”, de modo que não devem ser considerados como insumos.

Assim, especificamente quanto aos serviços de despacho aduaneiro e fumigação de carga no porto estrangeiro, entendo que a glosa deve ser mantida. Em contrapartida, entendo que devem ser revertidas as glosas das despesas comprovadas relativas aos serviços de transporte, seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque.

6. Dos gastos com água mineral

Quanto aos gastos com água mineral aos trabalhadores da empresa operadora do porto, responsável por descarregar o trigo dos navios, entendeu a DRJ não se tratar de insumos do processo de produção.

A recorrente, por sua vez, defende que constitui dispêndio indispensável para que a matéria-prima alcance a unidade industrial, pois evita a desidratação dos trabalhadores e, consequentemente, viabiliza a relevante tarefa por eles desempenhada.

Como já mencionado anteriormente, parte-se aqui de um raciocínio um pouco mais amplo do que aquele adotado pela DRJ. Isto é, para fins de determinação da essencialidade e relevância de um determinado bem ou serviço, a atividade produtiva não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto em sentido estrito. Considera-se que deve ser feita uma análise da atividade econômica de produção ou fabricação desempenhada pelo contribuinte, por inteiro.

O inciso II, contudo, não deve ser visto como uma “cláusula de fechamento” capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde qualquer relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

No entanto, verifica-se que, assim como os gastos com despachante aduaneiros, a subtração da água mineral disponibilizada aos trabalhadores, não acarreta a impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente, tampouco agrega valor ao custo de aquisição da matéria prima utilizada para a execução de sua atividade produtiva de moagem de trigo e fabricação de derivados. O fornecimento de água aos trabalhadores, não está diretamente relacionado com a atividade produtiva exercida pela contribuinte. Por mais importante que seja para a saúde de seus colaboradores, tal despesa não é imposta ao contribuinte, não devendo ser considerada como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins.

Dessa forma, entendo que devem ser mantidas as glosas relativas aos gastos com água mineral para os trabalhadores.

7. Dos gastos com aquisição de água e serviço de tratamento de esgoto

No que se refere aos gastos com aquisição de água e serviço de tratamento de esgoto, sustenta a DRJ que a fiscalização teria demonstrado que a água usada no processo produtivo seria proveniente de poços artesianos, de modo que tais gastos seriam na realidade referente à água de “laboratório, banheiros, cozinha, bebedouros e refeitório”, não podendo ser caracterizadas como insumo.

A recorrente, contudo, defende que a água seria utilizada no processo de regulação e umidificação do trigo, bem como para a lavagem das instalações e, também, em menor escala, no laboratório e outros departamentos das mencionadas indústrias.

Aplicando a mesma linha de raciocínio adotada ao longo deste voto, qual seja, de que para fins do enquadramento no conceito de insumo a análise da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto em sentido estrito, devendo levar-se em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro, não há dúvida de que os gastos com água de “laboratório, banheiros, cozinha, bebedouros e refeitório”, também devem ser considerados como insumos. A água não é necessária apenas para umidificação do trigo (processo produtivo em sentido estrito), mas para o próprio funcionamento das instalações produtivas como um todo.

Especificamente sobre o valor cobrado pela Moluz, na unidade industrial do Rio de Janeiro/RJ, entendeu a fiscalização que neste estariam somados os valores relativos à taxa de esgoto, o que não estaria enquadrado no conceito de insumo. A Recorrente, por sua vez, afirma que não se trata de custo isolado e distinto, não vinculado ao sistema produtivo, mas de mero sistema de cobrança da conta de água praticada compulsoriamente pela fornecedora de água do Rio de Janeiro/RJ. Sustenta que a questão já foi, inclusive, analisada pela 3ª Turma da CSRF no acórdão nº 9303-008.068 de Relatoria da Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Sobre este ponto, destaco o seguinte trecho do voto:

Conforme às Fls. 6031, “Em relação à unidade Moluz, os dispêndios com água adquirida da companhia de abastecimento que integraram a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade seriam basicamente utilizadas no processo produtivo (umedecimento do trigo antes da moagem), conforme já verificado em procedimento de fiscalização anterior. Todavia, examinando as contas mensais de água (fls. 473 a 481) verificamos que juntos com a tarifa de água é cobrada Taxa de Esgoto, que, embora seja um serviço necessário, não pode ser considerado um insumo, haja vista que não integra o produto.”

(...)

Entendo que a Taxa de Esgoto (45%), glosada é um insumo acoplado com a utilização de água, sistema, que estaria condicionado à utilização no sistema produtivo. Ora, entendo que tal serviço constitui-se em insumo necessário e utilizado na produção, estando de acordo com a Lei de regência. Como se verifica à tarifa de esgoto, esta relacionada a utilização da água que a geradora dos custos, sendo a tarifa custo vinculado e compulsório. Tenho, nos termos acima, que na atividade da Recorrente, moinho, que o emprego da água é de fato componente indispensável da produção e, quicá, de sua ausência pode provocar inclusive a interrupção do processo produtivo, por não conseguir a empresa atender aos padrões sanitários pertinentes. Do mesmo modo, os serviços de esgoto, cuja tarifa vem destacada na própria fatura de aquisição de água, cuidam de dar adequada destinação aos rejeitos e resíduos da produção, sendo, do mesmo modo, um item indispensável ao processo fabril da indústria. Desta maneira, o esgoto apesar de ser usado indiretamente pela Contribuinte na sua produção, o serviço é INDISPENSÁVEL para a formação deste. Assim, devem ser afastadas as glosas relativas aos serviços de esgoto.

A ausência da água não só no processo de umidificação do trigo, mas em todo o complexo industrial da Recorrente pode certamente provocar a interrupção da sua atividade produtiva. Do mesmo modo, os serviços de esgoto que visam dar destinação aos rejeitos e resíduos da produção, são indispensáveis ao processo produtivo da indústria.

Feitas tais considerações, aplicando o “teste da subtração”, não há dúvida a respeito da essencialidade de tais gastos para o desenvolvimento da atividade produtiva da Recorrente, e, portanto, o seu enquadramento no conceito de insumos, o que impõe a reversão das glosas relativas aos gastos com aquisição de água e serviço de tratamento de esgoto.

8. Dos gastos com comissões de corretagem

Por fim, quanto às despesas com corretagem entendeu a DRJ que não existia previsão legal para incluir tais valores no custo de aquisição dos produtos.

A Recorrente, em contrapartida, sustenta a essencialidade de tais serviços para o desenvolvimento de suas atividades produtivas.

Também neste item, entendo que deve ser aplicada a linha de raciocínio exposta nos itens anteriores a respeito do enquadramento no conceito de insumo. Isto é, a análise da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte não deve se limitar aos atos de produção/fabricação de determinado produto, em sentido estrito, devendo levar em consideração a atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro.

Conforme demonstrado pela Recorrente, os serviços prestados pela corretora de cereais foram imprescindíveis para a aquisição do trigo nacional leiloado pela CONAB, compreendido no Prêmio de Escoamento da Produção – PEP. Em suas palavras, “a participação no referido leilão, por força da legislação pertinente, opera-se unicamente através de corretor habilitado, vedada a participação direta da Recorrente, assim como de qualquer outra indústria moageira interessada.”

A relevância de tal gasto para o processo produtivo da Recorrente é, portanto, inequívoca, de modo que ou adquirente de trigo nacional sujeita-se a tais exigências legais ou

simplesmente fica excluído da compra, com todos os efeitos da falta de matéria-prima para seguir operando, produzir farinha e auferir receita.

Dessa forma, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que também devem ser revertidas as glosas relativas às despesas comissão relativa à atividade de corretagem.

9. Dispositivo

Diante todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento sobre gastos com frete de pessoas físicas e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas relativas aos gastos com (i) fretes na aquisição de trigo e de farinha de trigo; (ii) fretes em operações de importação; (iii) serviços relacionados à importação de trigo (devem ser revertidas as glosas das despesas comprovadas relativas aos serviços de transporte, seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque); (iv) comissões com corretagem e (v) aquisição de água e serviço de tratamento esgoto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora redijo divergência em relação ao voto vencido, por voto de qualidade, apenas no que diz respeito à reversão da glosa sobre despesas de aquisição de água e despesas com esgoto na atividade Recorrente, conforme o item 7, do Voto Vencido.

Trata-se de uma discussão sobre a caracterização de uma determinada despesa como essencial ou relevante, de forma a enquadrá-la no conceito de insumo, a fim de se reconhecer o direito ao crédito de COFINS, nos termos do inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no entanto, o reconhecimento do crédito implica na determinação de dois aspectos: a certeza e a liquidez.

A determinação de essencialidade ou de relevância de uma determinada despesa, em relação ao processo produtivo de uma empresa, presta-se apenas para determinar a certeza do crédito, melhor dizendo, determina se o referido dispêndio seria elegível ou não ao crédito pleiteado. Faltaria relacionar a questão da liquidez do crédito pretendido e, neste caso, a Recorrente falha ao apresentar as provas em relação a este aspecto do referido pleito.

O Recurso Voluntário não traz uma descrição mínima do processo produtivo da Recorrente. Consegue-se, no máximo, inferir que trata-se de uma empresa de importação, armazenagem e processamento, especialmente de trigo, com base nas demais discussões deste processo sobre as glosas aplicadas pela Autoridade Tributária, então, caberia uma pequena digressão sobre o conceito de insumos.

Inicialmente o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002 era aquele definido nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, onde este conceito era restrito apenas ao que fosse consumido no processo de produção do bem ou mercadoria, que seria vendido pela empresa, ou tivesse um vínculo direto com o resultado da produção, como podemos atestar pela transcrição abaixo:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)”. IN RFB nº 247/2002

Ou seja, a premissa básica para a aceitação de um item como insumo era que, ao final do processo produtivo, e estando totalmente integrada ao produto, ambos, matéria prima/insumo e produto final, tornassem-se indiferenciados em detrimento das características necessárias à identificação da matéria prima/insumo como um item diferenciável, quer por ter sido consumida no processo, quer por ser parte integral indissociável do produto.

O julgamento do REsp. 1.221.170/PR, julgado pelo rito do artigo 543-C, do CPC/1973 (artigos 1.036, e seguintes do CPC/2015), que trata dos recursos repetitivos e cujo resultado vincula obrigatoriamente os atos da administração pública, nos termos do inciso VI, alínea a, do artigo 19, e § 1º e caput do artigo 19-A, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme transcrevemos abaixo, considerou ilegais as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

(...)

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)

(...)

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

(...)

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

(...)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

A Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, Regulamento Interno do CARF – RICARF, também vincula a observação das decisões em sede de Recursos Repetitivos, dos Tribunais Superiores, conforme destacamos pela reprodução do § 2º, do artigo 62, do RICARF.

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

A decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, também estabeleceu as bases para se determinar o conceito de insumo, e teve seu conteúdo adotado pela Administração Tributária, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, onde encontramos que o conceito de insumo deve atender às condições de essencialidade ou de relevância do bem sob análise, conforme podemos ver na reprodução do § 10, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, abaixo, e que destaca o esclarecedor texto da Ministra Regina Helena Costa:

“Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)”(grifo nosso)

No mesmo Parecer, encontramos outros trechos relevantes à nossa discussão, como reproduzimos abaixo:

“20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “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” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.”

Mais adiante, vemos, no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, que o critério de relevância ampliou o alcance da participação da despesa incorrida no processo produtivo da empresa, incluindo também aquelas despesas que, mesmo sem relação direta com a produção dos bens e serviços a serem negociados, são necessárias e, algumas vezes, obrigatórias por força de imposição regulatória à atividade desenvolvida pelo contribuinte.

“49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, consequentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação⁴; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação⁵; c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação⁵, etc.”

Mesmo que, pela inferência de que a atividade empresarial exigisse os gastos com água e esgoto, independente de demonstração da exigência regulatória, por ser óbvio e notório que a manipulação e estocagem de alimentos possuem exigências rigorosas de limpeza e de cuidados sanitários, não somente para tornar o produto passível de comercialização pelas regras sanitárias, mas também para evitar perdas no próprio processo produtivo pela deterioração da qualidade dos produtos, ainda que não tenha havido qualquer esforço do Recurso Voluntário em descrever o processo produtivo, de forma a permitir maior convicção neste reconhecimento, faltou estabelecer a parcela destes que são realmente de interesse da produção, posto que são gastos genéricos passíveis de serem vinculados a outras atividades de cunho administrativo ou de uso geral, mas sem relação com a produção.

Aqui chegamos ao ponto de minha divergência em relação ao voto de nossa digníssima relatora, a questão da liquidez do crédito pretendido, posto que, ainda que pudéssemos admitir essencialidade ou relevância das despesas apontadas como pretensas geradoras de crédito, e mesmo relevando a ausência da prova pela descrição do processo produtivo e confirmação, ainda que somente pelo critério de relevância dos gastos com água e esgoto para a atividade de produção da empresa, faltou evidenciar qual parcela das despesas em questão pode ser atribuída à produção, segregando os valores que seriam atribuíveis a outras áreas como a parte administrativa, ou mesmo de uso geral dos funcionários.

Isto está bem claro no Parecer COSIT já identificado acima, do qual extraímos novamente trecho de relevância:

“54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

(...)

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Não tendo sido apresentado qualquer critério de rateio, que permitisse a segregação de gastos relacionados a atividades estranhas à produção da Recorrente, entendo que restou prejudicada a constatação da liquidez do crédito pleiteado e, nestes termos, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento sobre gastos com frete de pessoas físicas e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas relativas aos gastos com (i) fretes na aquisição de trigo e de farinha de trigo; (ii) fretes em operações de importação; (iii) serviços relacionados à importação de trigo (devem ser revertidas as glosas das despesas comprovadas relativas aos serviços de transporte, seguro, descargas, proteção de acesso aquaviário, supervisão de embarque e reembarque) e (iv) comissões com corretagem, mantendo a glosa em relação aos créditos decorrentes da aquisição de água e serviço de tratamento esgoto.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral