



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.905960/2013-11
ACÓRDÃO	3003-002.604 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOZEL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 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, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.

As edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, somente geram créditos na forma de depreciação ou amortização.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.

O dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/Cofins.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertida a glosa do direito de crédito, exclusivamente quanto aos fretes de movimentação interna de matérias primas e de produtos inacabados; reverter as seguintes glosas realizadas sob a rubrica "outras glosas": a) Serviços de fumigação em pallets; b) Coleta de amostra; c) Coleta e remoção de resíduos; d) Coleta de container vazio; e) Estufagem de Ligas de Manganês em tambor e pesagem de chegada; g) Serviço de limpeza predial e industrial; h) Serviço de manutenção industrial; j) Serviço de descarga de carvão; k) Serviço de análise química; l) Serviço de transporte de Bags usados; m) Serviço de calibração de balanças emergenciais; e n) Serviço de manutenção em rede de esgoto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, para reconhecer o crédito adicional de R\$ 20.067,19 - solicitado no PER nº 35068.13094.120808.1.1.09-4566 - e a homologação da Dcomp nº 00154.41232.190213.1.7.09-1069 até esse limite.

O Acórdão nº 06-63.070 (e-fls. 510/528) foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade, só são considerados insumos, para fins de creditamento de valores, 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 e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA.

As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não geram direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS, porque não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. REVERSÃO DE GLOSAS DE DESPESAS DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS E DE LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos calculados sobre notas fiscais que indicam que os serviços pagos são de insumos e locação de empilhadeiras e não de movimentação interna de produtos, reverterem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO.

As edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, somente geram créditos na forma de depreciação ou amortização.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. OPERAÇÃO DE VENDA. FRETE INTERNACIONAL.

Se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes da exportação de seus

produtos, não dão direito a crédito para desconto dos valores devidos a título de PIS e Cofins na sistemática da não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem sintetizar os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, rastreamento nº 094466085 e reconheceu parcialmente o direito creditório referente à Cofins não-cumulativa vinculada ao mercado externo, nos meses de janeiro e março de 2008 (no mês de fevereiro não houve exportações), PER nº 35068.13094.120808.1.1.09-4566, bem como homologou parcialmente as compensações declaradas na Dcomp nº 00154.41232.190213.1.7.09-1069.

O Despacho Decisório (fls. 92/93) foi emitido tomando como base o Relatório Fiscal juntado ao processo às fls. 104/241.

Assentou a fiscalização que o Relatório Fiscal é resultado de auditoria no contribuinte conforme o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0610400-2013-00182-7, lavrado em 12/08/2013, relativos aos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins do 1º trimestre de 2008. Também relatou que a empresa em tela dedica-se à fabricação de outros produtos de minerais não-metálicos classificados no CNAE: 23.99-1-99 e que da análise dos Dacon do 1º trimestre de 2008 e dos esclarecimentos prestados pela contribuinte detectou a apropriação indevida de créditos no tocante às compras de insumos de pessoas físicas e aos serviços utilizados como insumos (linha 02 da ficha 16A do Dacon) procedendo à glosa de créditos referentes a essas despesas e reconhecendo parcialmente o direito creditório de R\$ 662.354,50.

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 17/11/2014, a interessada interpôs, em 17/12/2014, Manifestação de Inconformidade de fls. 453/495, cujo teor será a seguir sintetizado.

Após a descrição dos fatos, a manifestante, apresenta um quadro demonstrativo
Após a descrição dos fatos, a manifestante, apresenta um quadro demonstrativo das glosas efetuadas pela fiscalização, que, em seu entendimento, refere-se a bens adquiridos de pessoa física, divergência entre o valor do Dacon original e a memória de cálculo enviada e itens das notas fiscais não enquadrados na hipótese legal de creditamento e expõe a sistemática de apuração dos créditos e débitos de PIS e da Cofins.

Explica que os créditos usualmente apropriados são de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos produtos, aquisição de energia elétrica, locação

de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e bens do ativo imobilizado, dentre outros.

A seguir, discorre sobre o conceito de insumo e sua dimensão no creditamento da Cofins, invocando a legislação correlata da não-cumulatividade e da dualidade de interpretação acerca do alcance do vocábulo "insumo" e pugna por uma interpretação ampla de insumos, devendo este ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade produtiva da empresa. Consequentemente, aduz que a Instrução Normativa/SRF nº 404, de 2004, traz uma interpretação restrita de insumo, não prevista na Lei nº 10.833, de 2003.

No tópico "DA AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PELA PRÓPRIA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, NO QUE TANGE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO", alega que as Superintendências da Receita Federal do Brasil e a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao interpretar o conceito de insumo previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, ampliaram o conceito para alcançar também os serviços de manutenção e peças e partes de reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Posicionamento idêntico é também manifestado pelo CARF.

No item "PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, § 4º DA IN/SRF 440/04", aduz que a IN/SRF nº 404/04, não pode restringir o conteúdo e alcance do vocábulo "insumo" utilizado no texto legal e tendo essa IN extrapolado os ditames da Lei nº 10.833/03, a Administração Tributária tem o poder-dever de afastar a aplicação do referido dispositivo, com base na prerrogativa estatal de autotutela administrativa.

Com relação à glosa no item "serviços utilizados como insumos" por divergência entre o valor total dos serviços informados no Dacon e a planilha "serviços insumo intimação" não procede, haja vista que não existe a divergência apontada, pois os valores são coincidentes e os serviços se tratam, de fato, de serviços utilizados como insumos, como comprovam os documentos apresentados junto a manifestação de inconformidade.

Na sequência, explica que os itens que compõem o ANEXO 5 do Relatório Fiscal estão agrupados a partir da aplicação dentro do processo produtivo, conforme a seguir, e sendo assim, conferem o direito ao desconto dos créditos de Cofins:

Classificação	Valores		
	Direito ao crédito	Soma de Valor PIS	DOC.
Armazenagem e Frete na Venda/Exportação	Sim	2.389,11	7.1
Benfeitoria em imóvel próprio ou de terceiros	Sim	1.455,84	7.2
Bens utilizados como insumo	Sim	1.681,74	7.3
Locação de máquinas e Equipamentos	Sim	6.397,08	7.4
Serviços utilizados como insumo	Sim	6.120,09	7.5
Serviços não utilizados como insumo	Não	4.451,93	7.6
Total geral		22.495,79	

No que se refere às despesas de armazenagem e frete, alega que tem direito ao crédito conforme o art. 3º, IX da Lei nº 10.833, de 2003, assim como ao crédito em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (despacho aduaneiro, serviço de fumigação em pallets, serviço de coleta de container de 20' vazio, estufagem de ligas de manganês em tambor, pesagem na chegada, emissão e pagamento de presença de carga e entrega de container estufado).

No tocante à benfeitorias em imóveis próprios de terceiros, alega o direito ao crédito com base no art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/03.

Da mesma forma, reivindica o direito ao crédito sobre despesas com bens e serviços utilizados como insumos e sobre as despesas de locação de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa (locação de empilhadeira), de acordo com o art. 3º, II e IV da Lei nº 10.833/04.

Requer que seja reconhecido o direito ao crédito da Cofins apurada no primeiro trimestre de 2008 e homologada a compensação, cancelando-se as glosas efetuadas sobre os gastos com serviços utilizados como insumos, despesas relacionadas à armazenagem e frete na exportação, benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiro utilizados na atividade da empresa e locação de máquinas e equipamentos

A Contribuinte recebeu a Intimação de e-fls. 529 pela via eletrônica em 03/07/2018 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 531), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 537/596 por meio de protocolo eletrônico realizado em 31/07/2018, pelo qual requer seja reconhecido o *“direito ao creditamento de COFINS apurada no 1º TRIMESTRE DE 2008, referente ao PER nº. 35068.13094.120808.1.1.09-4566, em relação aos gastos incorridos com: Serviços utilizados como insumo na produção; Despesas relacionadas a armazenagem e frete na exportação; Benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; Locação de Máquinas e Equipamentos utilizados na atividade da empresa”*, bem como seja cancelada *“a glosa dos créditos dos itens previstos no ANEXO 5 do Relatório Fiscal”* e, por consequência seja homologada *“a compensação da DCOMP nº 00154.41232.190213.1.7.09-1069, até o limite do crédito reconhecido.”*

Através do Despacho de e-fls. 648, os autos foram encaminhados para sorteio e julgamento.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

No mérito a Recorrente requer seja reconhecido o *“direito ao creditamento de PIS apurada no 1º TRIMESTRE DE 2008, referente ao PER nº. 29258.81406.110808.1.08-8013, em relação aos gastos incorridos com: Serviços utilizados como insumo na produção; Despesas relacionadas a armazenagem e frete na exportação; Benfeitoras em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; Locação de Máquinas e Equipamentos utilizados na atividade da empresa”*, bem como seja cancelada *“a glosa dos créditos dos itens previstos no ANEXO 5 do Relatório Fiscal”* e, por consequência seja homologada *“a compensação da DCOMP nº 04129.41942.120111.1.7.08-6304, até o limite do crédito reconhecido.”*

Para tal alega que *“o acórdão ora combatido não reconheceu integralmente o direito a crédito referente aos serviços de locação. E quanto aos demais pedidos referentes ao direito creditório, foram mantidas as glosas em sua totalidade, sendo elas:*

- (i) Serviços utilizados como insumo;*
- (ii) Despesas de exportação;*
- (iii) Serviços de edificação e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros”.*

Conclui afirmando que *“todos os créditos das quais a recorrente se apropriou de PIS e COFINS, que tratam de fato operações passíveis de creditamento, pois são considerados insumo indispensáveis no processo produtivo da empresa”*.

Reforça sua argumentação apresentando jurisprudência deste Conselho tais como os Acórdãos n.º 3301-002.617,3402-003.148 e 9303-004.896.

Como se depreende do relato acima, cinge-se o mérito destes autos à definição do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002), tema este já amplamente conhecido pelo Colegiado.

Esta questão foi definitivamente solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância, tendo a Ministra Regina Helena Costa destacado em seu voto o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa.

Este colegiado, por força do disposto no artigo 62, §2º do RICARF deve seguir tal entendimento:

- a) Por essencial deve ser considerado o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo-se em 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;
- b) A relevância, enquanto 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.

Este entendimento foi albergado pela Procuradoria da Fazenda Nacional através da Nota Técnica nº 63/2018; bem como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através do Parecer Normativo nº 5/2018, assim ementado:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 841.979, fixou tese firmando entendimento quanto a ser matéria infraconstitucional o estabelecimento do conceito de insumo, verbis:

“II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”

Cumpre-nos destacar do voto do Min. Dias Toffoli o seguinte excerto:

“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.

(...) 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 presente caso, cabe-nos neste momento analisar os itens recorridos:

I) Serviços utilizados como insumo na produção

Os serviços utilizados como insumos foram glosados por (i) haver divergência entre os valores informados no Dacon e a planilha de cálculo apresentada, e (ii) que a documentação anexada pelo contribuinte, não logrou êxito em comprovar a isonomia do que fora indicado no DACON.

Neste item foram glosadas as despesas referentes aos serviços utilizados como insumos, constantes do Anexo 5, com os seguintes títulos: (i) serviços não identificados, (ii) fretes internos e (iii) outras glosas.

A título de "serviços não identificados" foram glosadas as despesas com serviços em que a contribuinte não informou a utilização do serviço no processo produtivo, não sendo possível verificar se realmente tais serviços foram utilizados como insumos. As glosas estão relacionadas no ANEXO 5 (fls. 104/241).

Nesta rubrica, foram glosados, ainda, os créditos decorrentes das despesas com "serviço referente à descarga de carvão" e "serviço de transporte e movimentação interna de produtos (matéria-prima, produtos em processo e produtos acabados) entre as áreas operacionais e silos de estocagem".

a) Frete de produtos inacabados entre os estabelecimentos da empresa

O acórdão recorrido, manteve a glosa referente aos créditos oriundos de despesas com *"serviços referentes à descarga de carvão"* e *"serviços de transporte e movimentação interna de produtos entre as áreas operacionais e silos de estocagem"*.

Assevera que os serviços contratados, tais quais, (i) serviços de descarga do tipo carga seca; (ii) transporte de carvão vegetal dos silos de estocagem para a moega de abastecimento dos fornos; (iii) movimentação de produtos semiacabados dos silos de estocagem para a área de britagem (parte do processo de produção das ferro-ligas); (iv) movimentação de produto para a área da Máquina de Tubos – Embalagem ("Cored Wire"), tratam-se de serviços de movimentação interna de matérias primas e produtos inacabados, imprescindíveis ao seu processo produtivo.

Cumpra transcrever parte do acórdão condutor para esclarecimento quanto aos serviços de transporte glosados:

No presente caso, os valores que serviram de base para o cálculo do crédito pela contribuinte se referem a **custos de movimentação interna de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados**. Não se trata, portanto, de frete pago em operação de venda, seja de mercadorias adquiridas para revenda ou de produtos fabricados.

(...)

Analisando-se as notas fiscais que foram glosadas na rubrica "serviços de transporte e movimentação interna de produtos (matéria-prima, produtos em processo e produtos acabados)", vê-se que, **de fato, tratam-se de despesas com movimentação interna, exceto as notas fiscais que se referem à locação de empilhadeiras, serviços de caldeiraria e serviço executados nos eletrodos dos fornos de redução**. (destaques nossos)

Quanto ao frete de produtos inacabados entre estabelecimentos da contribuinte entendendo ser ele inerente ao processo produtivo, razão pela qual o seu crédito deve ser reconhecido.

Com efeito, a subtração do serviço de frete das matérias-primas e do produto inacabado entre os estabelecimentos da recorrida privaria o seu processo produtivo do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço.

É importante destacar que o transporte do produto inacabado entre os estabelecimentos da contribuinte é essencial ao seu processo produtivo, decorrendo daí a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá a conclusão processo produtivo.

Neste sentido tem sido o posicionamento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão n.º 9303-015.242

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Em consonância com o decidido pelo STJ ao apreciar o REsp n.º 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, há de ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições nos fretes de insumos e de produtos inacabados entre seus estabelecimentos.

Desta forma, deve ser parcialmente revertida a glosa do direito de crédito, exclusivamente quanto aos fretes de movimentação interna de matérias primas e de produtos inacabados.

b) Outras glosas de serviços

Sob a rubrica "outras glosas" a fiscalização deixou de reconhecer os créditos decorrentes das despesas com serviços de fumigação em pallets, coleta de amostra, coleta e remoção de resíduos, pagamento e emissão de presença de carga, serviços rotineiros dos setores de contas a pagar, suprimentos, transporte de malotes bancários e serviços administrativos, coleta de container vazio, estufagem de Ligas de Manganês em tambor e pesagem de chegada, serviço de transporte executivo, elaboração de projeto, homologação perante a CEMIG, fabricação e montagem de sistema de medição de faturamento de energia elétrica, serviços de transporte de funcionários, serviço de limpeza predial e industrial, locação de ginásio, serviço de encadernação de livros e blocos de notas fiscais, serviço de manutenção industrial, serviço de locação de automóvel Fiorino, descarga de carvão, de análise química, de transporte de Bags usados, serviço de calibração de balanças emergenciais, serviço de troca de fusor, reforma de pisos de concreto armado, reparo em equipamento de informática, conserto em disjuntores, manutenção em rede de esgoto e segurança e serviço de portaria, todos discriminados no ANEXO 5 (fls. 104/241).

Alega a recorrente que os serviços que foram glosados são insumos utilizados em seu processo produtivo, sendo que se referem a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, a benfeitoria em imóvel próprio e de terceiros, bens e serviços utilizados como insumos, em conformidade com a descrição constante nas cópias das notas fiscais apresentadas.

Estas glosas foram mantidas pelo acórdão recorrido por não poderem tais gastos ser considerados *“insumos utilizados no processo produtivo, pois não se tratam de bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo”*. (destaque do original)

Concluiu o acórdão que

Por conseguinte, tais serviços não se coadunam com o conceito de serviços utilizados como insumos fixados pela legislação aplicável ao PIS/Pasep não-cumulativo, devendo ser mantidas as glosas realizadas pela fiscalização.

A Instrução Normativa RFB n.º 2264, de 30 de abril de 2025, alterou a redação do parágrafo primeiro do art. 176 da IN RFB n.º 2121/2022, de forma a ampliar a relação de insumos admitidos para crédito das contribuições PIS e COFINS:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

- VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;
- VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;
- VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IX - equipamentos de proteção individual (EPI);
- X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;
- XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;
- XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;
- XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;
- XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;
- XV - [Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023]
- XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;
- XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;
- XVIII - [Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023]
- XIX - [Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023]
- XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte fornecido para a mão de obra; [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]
- XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra; [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

XXII - dispêndios com veículos empregados no transporte de mão de obra; [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

XXIII - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou a prestação de serviço a terceiros; e [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

XXIV - frete e seguro relacionados à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de que trata o inciso I do caput do art. 179, quando a receita de venda de tais bens for beneficiada com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025]

Confrontando-se os serviços glosados pela fiscalização e relação de insumos admitidos pela Receita Federal do Brasil, devem ser revertidas as glosas dos seguintes itens discriminados no Anexo 5:

- a) Serviços de fumigação em pallets;
- b) Coleta de amostra;
- c) Coleta e remoção de resíduos;
- d) Coleta de container vazio;
- e) Estufagem de Ligas de Manganês em tambor e pesagem de chegada;
- f) Serviços de transporte de funcionários;
- g) Serviço de limpeza predial e industrial;
- h) Serviço de manutenção industrial;
- i) Serviço de locação de automóvel Fiorino;
- j) Serviço de descarga de carvão;
- k) Serviço de análise química;
- l) Serviço de transporte de Bags usados;
- m) Serviço de calibração de balanças emergenciais; e
- n) Serviço de manutenção em rede de esgoto.

Desta forma, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para fins de reverter a glosa de tais serviços, à exceção dos serviços de transporte de funcionários (f) e; de locação de automóvel Fiorino (i); uma vez que tais serviços podem se referir às áreas administrativa ou de vendas, não havendo no recurso voluntário maior aprofundamento quanto à utilização de tais serviços.

II) Despesas relacionadas a armazenagem e frete na exportação

A Fiscalização glosou os créditos referentes às despesas de exportação (despacho aduaneiro, serviços de fumigação em pallets, coleta, estufagem, pesagem na chegada e entrega de container, emissão e pagamento da presença de carga).

Concluiu o acórdão recorrido que

No caso em tela, os serviços com despacho aduaneiro, de fumigação em pallets, coleta, estufagem, pesagem e entrega de container, emissão e pagamento da presença de carga e outros referentes à exportação, não podem considerados serviços utilizados como insumos, pois não se tratam de bens ou serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo. Tratam-se, outrossim, de serviços posteriores ao processo produtivo e, portanto, sem direito ao crédito.

A Recorrente alega que tais créditos têm por fundamento legal o disposto nos arts. 3º, II da Lei nº 10.637/02 e Art. 3º, IX c/c Art. 15, II da Lei nº 10.833/03.

Analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de acrilonitrila e seus subprodutos. Explico.

Primeiro porque são serviços pagos e prestados/realizados após o encerramento do processo produtivo. Segundo, por não se encaixarem no conceito de insumo quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, do STJ.

Saliente-se ainda que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, concluo destacando que, as despesas glosadas 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 e que, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

À vista do exposto, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria.

III) Benfeitoras em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa

Sustenta a recorrente que os créditos sobre serviços de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, encontram amparo no inciso VII do artigo 3º da Lei 10.6833, de 2003.

Concluiu o acórdão recorrido:

Lendo-se os dispositivos acima denota-se, todavia, as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, somente podem gerar créditos na forma de depreciação. Não existe, portanto, a possibilidade de a pessoa jurídica apropriar-se de crédito quando da aquisição bens e serviços utilizados em edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros.

Assim, corretas as glosas da fiscalização nesse sentido. (destaque do original)

A matéria é disciplinada pelo art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 da seguinte forma:

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

(...)

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

(...)

§ 1º **O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota** prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor:**

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)” (Grifos Nossos)

Portanto, não há, na legislação regente das contribuições em tela, qualquer previsão de aproveitamento crédito, na qualidade de insumos, para as despesas com benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros.

Como destacado na legislação, tais despesas somente podem ter o crédito na forma de depreciação.

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

IV) Locação de Máquinas e Equipamentos utilizados na atividade da empresa

Sustenta a Recorrente que os valores pagos à pessoa jurídica, em relação à locação de máquinas e equipamentos utilizados em sua atividade produtiva geram direito ao crédito, diante da regra positivada no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/02.

Nesta rubrica foram glosados, e mantida a glosa pela DRJ, os serviços de locação de empilhadeira, caldeiraria em geral e montagem de camisas e colocação de pasta soderberg nos eletrodos dos fornos de redução.

A matéria é disciplinada pelo art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 da seguinte forma:

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

(...)

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

(...)

§ 1º **O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota** prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor:**

(...)

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês;**

(...)” (Grifos Nossos)

Da leitura do dispositivo legal depreende-se que o único requisito para o aproveitamento dos créditos relativos à locação de máquinas e equipamentos é que eles sejam utilizados na atividade da empresa.

Desta forma deve ser dado provimento ao recurso voluntário na matéria.

DISPOSITIVO

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertida a glosa do direito de crédito, exclusivamente quanto aos fretes de movimentação interna de matérias primas e de produtos inacabados; reverter as seguintes glosas realizadas sob a rubrica "outras glosas": a) Serviços de fumigação em pallets; b) Coleta de amostra; c) Coleta e remoção de resíduos; d) Coleta de container vazio; e) Estufagem de Ligas de Manganês em tambor e pesagem de chegada; g) Serviço de limpeza predial e industrial; h) Serviço de manutenção industrial; j) Serviço de descarga de carvão; k) Serviço de análise química; l) Serviço de transporte de Bags usados; m) Serviço de calibração de balanças emergenciais; e n) Serviço de manutenção em rede de esgoto.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa