



Processo nº	13204.000175/2005-95
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-009.313 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de setembro de 2021
Recorrente	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO DE ALTEAMENTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O serviço de alteamento, que consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos, embora não seja indispensável à produção do caulim, se inclui, por ser uma imposição legal que visa a proteção do meio-ambiente, no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O serviço de limpeza e passagem, que consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extractores de caulim, por ser essencial/relevante à extração do produto, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A locação de equipamentos para a extração de minério se enquadra na hipótese do inciso IV do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, que permite a apuração de crédito em relação ao valor pago a pessoa jurídica a título de aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa.

CONCEITO DE INSUMO. FORNECIMENTO DE JANTAR. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O fornecimento de jantar, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO DE DECAPEAMENTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O serviço de decapamento, que consiste na retirada de vegetação e solo para exposição do minério, por ser essencial/relevante à extração do produto, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO DE LAVRA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O serviço de lavra, que consiste na extração do caulim da natureza, é essencial/relevante ao processo produtivo, uma vez que, sem a sua extração, não haveria o que ser beneficiado, o que faz com que ele se inclua no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de transporte de funcionários, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO ESPECIALIZADO DE VIGILÂNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço especializado de vigilância, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇO DE MELHORIAS DE ESTRADAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os serviços de melhorias de estradas, considerando a atividade exercida pelo contribuinte, por ser essencial e relevante ao processo produtivo, é insumo da produção, permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

CONCEITO DE INSUMO. GASOLINA COMUM. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A gasolina, quando consumida em veículo que exerce papel essencial no processo produtivo, pode ser caracterizada como insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. ÓLEO DIESEL. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e de produtos acabados, por serem tais serviços essenciais à atividade do sujeito passivo.

CONCEITO DE INSUMO. ÓLEO COMBUSTÍVEL TP/A-BPF. POSSIBILIDADE.

O óleo combustível TP/A-BPF, utilizado como energia para aquecimento dos vasos que promoverão a redução da água contida na polpa, por ser essencial/relevante ao processo produtivo, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter glosas de créditos da Cofins não cumulativa, observados os requisitos legais para o seu aproveitamento, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, em relação a/ao (i) serviço de alteamento; (ii) serviço de limpeza e passagem; (iii) serviço de locação; (iv) serviço de decapeamento; (v) serviço de lavra; (vi) gasolina comum consumida em veículos no deslocamento de material utilizado no processo produtivo; e (vii) Óleo combustível TP/A-BPF. II. Por maioria de votos, em relação (a) aos serviços de melhorias de estradas, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthäler Dornelles (relator), Hélcio Lafetá Reis e Márcio Robson Costa, que negavam o crédito; e (b) ao óleo diesel utilizado em caminhões para o transporte de matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthäler Dornelles e Mara Cristina Sifuentes, que negavam o crédito no transporte de produto acabado. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima dava provimento em maior extensão para reverter as glosas em relação aos serviços de transportes de funcionários (residência-empresa). O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, nas matérias que acompanhou o conselheiro Arnaldo Diefenthäler Dornelles, o fez pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor nos tópicos "(a)" e "(b)", o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäler Dornelles - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthäler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 120 a 139) interposto em 09/09/2009 contra decisão proferida no Acórdão 01-14.295 - 3^a Turma da DRJ/BEL, de 16/06/2009 (e-fls. 95 a 101), que, por unanimidade de votos, indeferiu a Manifestação de Inconformidade.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata o presente processo de pedido de resarcimento de crédito de Cofins não cumulativa no valor de R\$ 387.859,30, feito pela empresa acima identificada, a ser utilizado na compensação de fl. 02. Tal valor refere-se a saldo do pedido referente ao mesmo período feito através do processo 13204.000158/2005-58.

2. A DRF Belém, conforme Parecer Seort nº 729, de 16.10.2008, fls. 69/90 (cópia), procedeu a **análise conjunta** do presente pleito e de outros mais referentes ao PIS/Pasep e à Cotins não cumulativos.

3. Após diligência realizada pela Fiscalização da Unidade (cópia do Termo nas fls. 59/68 do presente processo), foi reconhecido o direito ao crédito de Cofins no valor de R\$ 155.202,21, sendo parcialmente homologada a compensação, até o limite do crédito. **Cabe destacar que os Anexos (I a IV) do referido Termo de Diligência encontram-se no processo n.º 13204.000009/2004-16, o qual deverá acompanhar todos os demais analisados conjuntamente.**

4. Cientificada em 17.11.2008 (AR fl. 91-v.), a interessada apresentou, tempestivamente, em 17.12.2008, manifestação de inconformidade (fls. 17/35), na qual, em síntese:

a) Argumenta que as glosas efetuadas desrespeitam o princípio da não cumulatividade, uma vez que os serviços e bens desconsiderados estão intimamente ligados ao processo produtivo da empresa, sendo passíveis de creditamento;

b) Tece considerações acerca da contribuição, destacando que a legislação tratou de prever expressamente as hipóteses em que não há direito ao crédito (art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003), não devendo "*pairar dúvidas sobre a possibilidade de creditamento da pessoa jurídica referente aos bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*";

c) Ressalta, ao comentar a utilização pela Fiscalização do Parecer Normativo nº 65, de 1979, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, que "*qualquer definição de insumo trazido ao mundo jurídico, seja por veículo de Instrução Normativa ou Parecer Normativo, contraria a competência que lhe é atribuída pelo Código Tributário Nacional*". Acrescenta que tais veículos normativos citados "*extrapolam seus poderes, na medida em que tentam (sic!) inovar o conceito constitucional e legal de insumos*";

d) Defende que "*o conceito de insumo está intimamente ligado à idéia de consumo de certo bem ou serviço, de forma direta ou indireta, na atividade desenvolvida pela pessoa jurídica para a fabricação do produto*", sendo "*a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com suas características próprias*";

e) Afirma estar claro que os bens e insumos glosados estão intrinsecamente afetos à fabricação do produto caúlim, procurando justificar a função de cada item, conforme tabela nas fls. 31/32;

f) Procura demonstrar o caráter contraditório das conclusões da Fiscalização, na medida em que não teria lógica a adoção de bens ou serviços inúteis à sua produção, aumentando o custo de produção;

g) Cita Solução de Consulta expedida no âmbito da Receita Federal do Brasil, sem especificar de qual Região Fiscal, que manifesta juízo no sentido de que "*os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, intrinsecamente relacionado com o objetivo da empresa e com o serviço prestado, podem ser considerados créditos na apuração do PIS/Pasep não cumulativo*";

h) Reforça o entendimento de que a desconsideração dos bens e serviços fere o princípio da não cumulatividade previsto na Carta Magna, alertando que o fato de haver sido atribuída ao legislador ordinário a competência de definir os setores de atividade econômica sujeitos à não cumulatividade da contribuição, não significa autorização para desvirtuamento do conceito "não-cumulativo";

- i) Não se pode interpretar o conceito de insumo exclusivamente a partir das legislações de IPI ou 1CMS, por falta de previsão legal e devido a divergência da materialidade desses impostos com relação à contribuição;
- j) Alerta para a violação do princípio constitucional do "não-confisco" sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou de propriedade do contribuinte;
- k) Por fim, requer a revisão da decisão, sendo enquadrados como insumos os bens e serviços glosados.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 01-14.295 - 3^a Turma da DRJ/BEL, resultou em uma decisão de indeferimento da Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos: (a) que alegações de inconstitucionalidade não são oponíveis à instância julgadora administrativa; (b) que a admissibilidade de aproveitamento de créditos repousa necessariamente nos custos, despesas e encargos classificados nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; (c) que a RFB regula a matéria por meio da IN SRF nº 404, de 2004; (d) que, além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação; (e) que não poderão ser descontados créditos relativos à aquisição dos produtos utilizados no transporte ou na manutenção das máquinas, por exemplo; (f) que em relação aos serviços, a IN SRF nº 404, de 2004, deu um caráter mais amplo ao conceito, uma vez que exigiu apenas que eles fossem aplicados ou consumidos na industrialização, sem reproduzir a exigência de "ação direta" sobre o produto em fabricação, como ocorre em relação aos bens; (g) que serviços prestados por pessoas jurídicas contribuintes da Cofins, domiciliadas no País, que sejam utilizados na linha de produção da empresa, poderão gerar direito ao crédito; (h) que devem ser mantidas as glosas sobre a gasolina e óleo diesel, por não se enquadrarem no conceito de insumo; (i) que deve ser mantida a glosa sobre o óleo combustível TP, utilizado como energia para aquecimento dos vasos que promoverão a redução da água contida na polpa, uma vez que a energia térmica somente pôde ser aproveitada a partir da Lei nº 11.488, de 2007; (j) que devem ser mantidas a glosas sobre os serviços de alteamento, limpeza, locação, jantar, decapeamento, lavra, transporte de funcionários, vigilância e melhoria nas estradas, por não serem utilizados na linha de produção; e (k) que não houve glosa em relação à energia elétrica a partir de fevereiro de 2003.

Cientificada da decisão da DRJ em 10/08/2009 (assinatura na e-fl. 102), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 09/09/2009 (visto de recebido na e-fl. 120), argumentando, em síntese, que: (a) a Lei nº 10.833, de 2003, delineou a hipótese de creditamento das pessoas jurídicas com relação à Cofins, relativa aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; (b) os bens e serviços utilizados como insumo geram créditos da Cofins; (c) a mão-de-obra paga a pessoa física e os bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não geram créditos; (d) o aproveitamento do crédito está circunscrito aos bens e serviços decorrentes de pessoas jurídica domiciliadas no Brasil; (e) a glosa dos créditos de Cofins, baseada no entendimento de que somente alguns bens e serviços utilizados no processo produtivo são insumos, não deve ser mantida, uma vez que os créditos utilizados estão em absoluta conformidade com a determinação legal; (f) o conceito de insumo é uno, e é disciplinado pelo direito privado; (g) está equivocado o conceito de insumo utilizado pela autoridade fazendária, uma vez que a ação direta a que se refere é em relação ao processo de produção e não ao produto em si; (h) insumo é a complexidade de bens e serviços aplicados na

produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com suas características próprias; (i) os serviços e bens utilizados pela recorrente estão intrinsecamente afetos à fabricação do produto caulin, sendo que a supressão de qualquer serviço ou bem utilizado comprometeria sobremaneira ou mesmo inviabilizaria a qualidade final do produto; (j) a recorrente não adotaria serviços ou bens inúteis à obtenção do produto, sob pena de aumentar o custo de produção; (k) também são considerados insumos os bens e serviços utilizados de forma indireta na atividade de fabricação do produto; (l) a desconsideração de bens e serviços que devem ser enquadrados como insumos desrespeita o princípio da não-cumulatividade; (m) não é juridicamente admissível qualquer interpretação do conceito de insumo que implique cumulatividade; (n) não se pode interpretar o conceito de insumo a partir das legislações do IPI ou do ICMS; (o) a materialidade da Cofins excede a mera circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação ou a industrialização, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica; (p) não existe um sentido técnico para “insumos” no campo legal de incidência da Cofins, do que se depreende que o legislador quis utilizar o sentido comum desse vocábulo; (q) o conceito legal e insumo é muito mais amplo que o de matérias-primas, de produtos intermediários ou de materiais de embalagem; e (r) a vedação de aproveitamento de crédito da Cofins viola o princípio do não-confisco. Ao final, a fim de demonstrar que todos os itens glosados pela fiscalização estão enquadrados no conceito de insumo, a recorrente discorre sobre cada um deles, relacionando-os ao processo produtivo.

A recorrente apresentou, em 11/08/2010, a petição de e-fls. 142 a 146, reforçando seus argumentos em cima da Solução de Divergência Cosit nº 37, de 2008, também juntada aos autos nas e-fls. 147 a 161.

Cabe destacar que o presente processo trata de matéria idêntica àquela discutida no Processo 13204.000135/2004-62, da mesma empresa, cujo julgamento foi convertido em diligência (Resolução 3402-000.562) à autoridade preparadora para que fosse esclarecida a participação de cada item glosado no processo produtivo da empresa, bem como para que fosse efetuada a descrição minuciosa do referido processo, focalizando a participação dos itens glosados em relação ao produto final, além de outros pontos especificamente questionados.

Sem cumprir a diligência determinada pela Resolução 3402-000.562, a fiscalização da DRF Belém elaborou o Relatório Fiscal de e-fls. 189 a 190 do Processo 13204.000135/2004-62, onde se posicionou, com base em julgamento de matéria idêntica ocorrido na Câmara Superior de Recursos Fiscais relativo a processo do mesmo contribuinte, a respeito das glosas que se encontram sob litígio.

Naquele processo, a recorrente juntou, nas e-fls. 217 a 224, sua manifestação quanto ao Relatório Fiscal de e-fls. 189 a 190 (do Processo 13204.000135/2004-62), onde requer o afastamento da glosa dos créditos relativos à aquisição do óleo diesel, tendo em vista que (i) tal direito já foi reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais; e (ii) ele é consumido no processo produtivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

De se observar que, apesar de a fiscalização não ter cumprido a diligência determinada no Processo 13204.000135/2004-62 pela Resolução 3402-000.56, o que teria contribuído sobremaneira para a tomada de decisão, entendo haver no processo elementos suficientes para o convencimento necessário.

Dos limites da lide

Conforme se depreende dos documentos juntados aos autos, a lide estabelecida no presente processo tem como origem a glosa feita em relação a uma série de bens e serviços, que, no entender da fiscalização, não se enquadrariam no conceito de insumo e, portanto, não dariam direito a crédito da Cofins não-cumulativa.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente apresenta uma série de argumentos, relativos à sistemática da não-cumulatividade e ao conceito de insumo, para depois argumentar, em relação a cada um dos bens e serviços glosados pela fiscalização, que ele se enquadra no conceito de insumo e, dessa forma, permite o aproveitamento de crédito.

Assim, o que cumpre aqui decidir é se os bens e serviços a seguir relacionados, adquiridos pela recorrente no mês de julho de 2005, podem ou não ser considerados insumos para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa:

1. Serviço de alteamento;
2. Serviço de limpeza e passagem;
3. Serviço de locação;
4. Fornecimento de jantar;
5. Serviço de decapeamento;
6. Serviço de lavra;
7. Serviço de transporte;
8. Serviço especializado de vigilância;
9. Serviço de melhorias de estradas;
10. Gasolina comum;
11. Óleo diesel; e
12. Óleo combustível TP/A-BPF.

Sobre esse assunto, uma última observação que se faz necessária é que, apesar de a recorrente ter apresentado, em sede de manifestação de inconformidade, irresignação em relação à glosa de energia elétrica referida no Termo de Encerramento de Diligência de e-fls. 60 a 69, ela não repete os argumentos em seu Recurso Voluntário, uma vez que, conforme detalhado no referido Termo (e-fl. 62), e destacado no Acórdão da DRJ (e-fl. 101), não houve glosa de crédito de energia elétrica relativa ao mês de julho de 2005:

d. RELAÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO:

(...)

xiii. **ENERGIA ELÉTRICA:** nos meses de dezembro/2002 e janeiro/2003, apenas a energia elétrica considerada como insumo poderia gerar crédito (a

partir de fevereiro/2003, a possibilidade de geração de crédito foi estendida para toda a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica). Como a energia elétrica também não exerce ação direta sobre o produto final, em janeiro/2003 ela não poderia gerar crédito.

Do conceito de insumo

Não obstante os argumentos trazidos pela recorrente em relação ao conceito de insumo, é preciso destacar que a discussão que se tem hoje em relação a essa matéria já evoluiu muito em relação àquela que se tinha quando da apresentação do Recurso Voluntário em 09/09/2009, especialmente após a decisão do STJ, em 2018, no REsp nº 1.221.170-PR.

Por essa razão, não analisaremos de forma minuciosa cada um dos argumentos trazidos pela recorrente, mas sim esclareceremos, a partir da referida decisão do STJ, o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos aluguéis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de Cofins relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de contribuições não-cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não-cumulativa das contribuições, foram publicadas a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”. Eis a 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 SEGUINTES 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 reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170 não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juiz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no

endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/piscofins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das contribuições não-cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminentíssimo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da *essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final**.

40. Talvez accidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

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**. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extraí-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo , de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é **fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.**"*

Daí a conclusão de que:

"a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final."

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).*

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaque original)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*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.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e comprehende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"

14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Cambpell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela fiscalização.

Do serviço de alteamento

A fiscalização glosou o serviço de alteamento, que consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos, por não ser um serviço aplicado diretamente sobre o produto em fabricação. Na mesma linha, a DRJ manteve a glosa sob o argumento de que o serviço de alteamento não é utilizado na linha de produção.

A recorrente, por sua vez, traz os seguintes argumentos em sua peça recursal:

1. SERVIÇO DE ALTEAMENTO: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos. Por sua natureza, fica claro que o serviço de alteamento representa importante etapa do processo produtivo em sua fase posterior. A correta disposição de rejeitos constitui-se em exigência primordial à atividade produtiva da recorrente, sob pena de ver suas atividades impedidas por falta de condições adequadas para executá-la. Dessa

forma, as despesas com remuneração de pessoas jurídicas para a prestação desse serviço são passíveis de constituição de créditos de PIS/COFINS.

Tem razão a recorrente. Mais do que uma exigência primordial à sua atividade produtiva, o adequado tratamento dos rejeitos resultantes desse processo é uma exigência legal, que visa a proteção do meio-ambiente. Foi nesse sentido que a recorrente se defendeu no Processo 10280.005506/2008-25, cujo excerto encontramos no Acórdão 3302-010.905:

49. Por sua natureza, fica claro que o serviço de alteamento é intrínseco ao processo produtivo, especificamente em fase posterior à extração e beneficiamento do minério, na disposição final de rejeitos. A correta disposição dos rejeitos (resíduos industriais) à obrigação legal atinente à atividade de exploração de minérios e, portanto, atividade ligada à produção.

50. Considerando o rejeito como consequência inevitável do beneficiamento do minério e seu tratamento uma obrigatoriedade sob o ponto de vista ambiental, conclui-se que o serviço de alteamento é necessário e obrigatório ao processo produtivo da Recorrente, de forma que deve ser considerado para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Dessa forma, embora não seja indispensável à elaboração do produto final, o serviço de alteamento deve ser considerado, por ser uma imposição legal que busca a proteção ambiental, como insumo da produção, gerando direito ao aproveitamento de crédito da Cofins não-cumulativa.

Foi nesse sentido que decidiu este Conselho, recentemente, em processos da mesma empresa:

Acórdão 3302-010.905, de 24 de maio de 2021.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para **reverter as glosas** referentes: **Serviço de Alteamento, Serviço de limpeza, passagem, Serviços de lavra, Locação de equipamentos, Serviços de Decapeamento, Aquisição de Gasolina Comum e Aquisição de Óleo Diesel**. Vencidos os conselheiros José Renato Pereira de Deus que reverteu, também, as glosas com transporte de funcionários. A conselheira Denise Madalena Green que reverteu, também, as glosas referentes aos serviços de melhoria de estradas. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Walker Araújo, substituído pelo conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva. (grifei)

Acórdão 9303-010.324, de 17 de junho de 2020.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para **reconhecer o crédito sobre** os itens: **serviço de alteamento, serviço de limpeza e passagem, serviço de locação, serviço de lavra, serviço de decapeamento, gasolina comum e óleo diesel**. Vencidas as conselheiras Erika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. (grifei)

Dessarte, reverti a glosa relativa ao serviço de alteamento.

Do serviço de limpeza e passagem

A fiscalização glosou o serviço de limpeza e passagem, que consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim, por não ser um serviço aplicado diretamente sobre o produto em fabricação. Na mesma linha, a DRJ manteve a glosa sob o argumento de que o serviço de limpeza e passagem não é utilizado na linha de produção.

A recorrente assim encaminhou sua defesa:

2. SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim. Neste quesito, mais uma vez resta patente que a atividade produtiva não se completa sem a desobstrução das vias que permitem o acesso do maquinário às fontes de caulim. Não há sequer que se falar em extração do mineral sem que as máquinas adequadas a isso tenham acesso franqueado às fontes naturais. Para tanto, torna-se fundamental ao processo produtivo que sejam mantidas as vias de acesso desobstruídas.

Também aqui é de se dar razão à recorrente. Como bem destacado no Recurso Voluntário, sem a limpeza das vias para permitir o acesso do maquinário necessário à extração do caulim não seria possível o desenvolvimento da atividade da empresa, o que denota a essencialidade/relevância do serviço para o processo produtivo, e permite a sua conceituação como insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

Esse foi o entendimento a que se chegou nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020, cujos dispositivos estão reproduzidos no tópico “Do serviço de alteamento”.

Assim, é de se reverter a glosa feita pela fiscalização, e mantida pela DRJ, em relação ao serviço de limpeza e passagem.

Do serviço de locação

A glosa feita pela fiscalização em relação ao serviço de locação de equipamentos para extração de minério teve como justificativa o fato de que esse serviço é prestado fora da planta industrial, não sendo, portanto, aplicado diretamente sobre o produto em fabricação. A DRJ manteve a glosa sob o mesmo argumento, qual seja, de que o serviço de locação não é utilizado na linha de produção.

Contrapondo a decisão da fiscalização, e indicando como suporte legal para o aproveitamento do crédito relativo à contratação desse serviço de locação o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a recorrente assim se manifestou em seu Recurso Voluntário:

3. SERVIÇO DE LOCAÇÃO: consiste na locação de equipamentos para extração do minério. Por sua especificidade e alta exigência técnica a extração de minério não pode ser realizada a contento sem maquinário apropriado. Fica claro então, que a despesa decorrente da locação destes equipamentos representa verdadeira despesa inerente ao processo de produção do caulim, razão pela qual seria passível de constituição de créditos de COFINS.

Mais uma vez, com razão a recorrente. O serviço de locação de equipamentos para a extração de minério se enquadra, de fato, na hipótese do inciso IV do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, que permite a apuração de crédito em relação ao valor pago a pessoa jurídica a título de aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa.

Esse mesmo entendimento podemos ver nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020, cujos dispositivos estão reproduzidos no tópico “Do serviço de alteamento”.

Diante desses argumentos, entendo que também em relação ao serviço de locação a glosa deve ser revertida.

Do fornecimento de jantar

Ainda sob o argumento de não ser aplicado diretamente sobre o produto em fabricação, a fiscalização glosou o serviço de refeitório (fornecimento de jantar) para os funcionários da recorrente, glosa essa mantida pela DRJ.

Para tentar reverter esse entendimento, a recorrente busca justificar seu direito a partir da seguinte narrativa:

4. FORNECIMENTO DE JANTAR: consiste no serviço de refeitório para os funcionários. Em virtude da localização geográfica das atividades extrativistas de minério desenvolvidas pela Recorrente, faz-se necessário fornecer alimentação aos responsáveis pela produção da planta industrial, uma vez não existir alternativa que não esta. O fornecimento de uma segunda refeição diária passa a integrar a atividade produtiva, pois, tratar-se de condição intrínseca a manutenção do fator mão-de-obra da atividade.

Com texto bastante semelhante a esse, a recorrente apresentou a seguinte explicação no Processo 10280.005506/2008-25, cujo excerto encontramos no Acórdão 3302-010.905:

62. Por sua vez, o fornecimento de refeições aos funcionários estabelecidos nas minas avançadas da Recorrente está ligado ao processo de produção.

63. Em virtude da localização geográfica das minas pertencentes à Recorrente, faz-se necessário o fornecimento de alimentação e alojamento aos funcionários lotados nesta planta industrial, ao passo que o fornecimento de jantar para os funcionários ali alojados passa a integrar a atividade produtiva, como condição intrínseca a manutenção da mão-de-obra.

Mas aqui a razão não assiste a recorrente. Ao contrário do sustentado, não é possível entender que o fornecimento de jantar seja essencial ou relevante ao processo produtivo.

Que a alimentação é fundamental para a sobrevivência humana, não há dúvidas. E não só o jantar, mas também o café da manhã e o almoço. Mas dizer que o fornecimento do jantar pela empresa é a única alternativa possível, e que isso é insumo do processo produtivo, é ir longe demais.

Esse também foi o entendimento a que se chegou no Acórdão 3302-010.905, de 2021, que manteve a glosa sob o argumento de que essa atividade está “desassociada do processo produtivo”.

O Parecer Cosit nº 5, de 2018, ao examinar a matéria, concluiu não ser possível o aproveitamento de créditos sobre os dispêndios com “itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens”, entre eles a alimentação:

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Mantendo, pois, a glosa feita pela fiscalização sobre o fornecimento de jantar aos funcionários.

Do serviço de decapamento

Outra glosa da fiscalização diz respeito ao serviço de decapamento, que consiste na retirada de vegetação e solo para expor o minério. A justificativa para tal glosa foi a mesma utilizada em relação às outras já analisadas, qual seja, de não ser esse um serviço aplicado diretamente sobre o produto em fabricação. Também a DRJ sustentou a glosa com o mesmo argumento de não ser esse um serviço utilizado na linha de produção.

A recorrente contra-arrazou nos seguintes termos:

5. SERVIÇO DE DECAPEAMENTO: consiste na retirada de vegetação e solo para expor o minério. Trata-se do primeiro passo necessário à atividade extractiva mineral. Sem a retirada da cobertura vegetal e de solo, não é possível alcançar-se o minério, razão pela qual este serviço constitui parte importante do processo produtivo, sem a qual esse a extração não se ultima.

Olhando para a justificativa apresentada pela recorrente, é forçoso reconhecer que o serviço de decapamento é essencial/relevante ao processo produtivo. Como bem destacado, esse é um serviço executado em fase anterior à extração do caulim, que permite o acesso ao minério e, portanto, a sua extração.

Dessa forma, é de se reconhecer o direito ao crédito sobre os valores pagos a título de serviço de decapamento, bem como seu enquadramento no conceito de insumo da produção.

Essa é a mesma posição adotada nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020, cujos dispositivos estão reproduzidos no tópico “Do serviço de alteamento”.

Reverto, assim, a glosa feita sobre o serviço de decapamento.

Do serviço de lavra

Com a mesma justificativa até aqui mencionada (por não ser um serviço aplicado diretamente sobre o produto em fabricação), a fiscalização também negou para a recorrente o aproveitamento de créditos sobre os valores pagos a título de serviço de lavra, que consiste na extração do minério da natureza.

Em sua defesa, a recorrente assim se manifestou:

6. SERVIÇO DE LAVRA: consiste na extração do minério da natureza. Aqui nos deparamos com mais uma etapa no processo produtivo. Se o decapamento prepara o terreno para extração do minério, a lavra compreende a real retirada do minério de seu depósito natural para posterior beneficiamento e extração do caulim. Uma vez mais,

reiteramos: não há que se falar de processo produtivo do caulin que não compreenda a preparação do terreno e a extração do minério de suas fontes naturais.

Novamente, com razão a recorrente. Não há como negar que a extração do caulin atende ao critério de essencialidade/relevância. Sem a extração do caulin da natureza, não haveria processo produtivo, uma vez que não haveria minério a ser beneficiado.

Assim, a exemplo do que restou decidido nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020, cujos dispositivos estão reproduzidos no tópico “Do serviço de alteamento”, encaminho este voto para a reversão da glosa feita sobre o serviço de lavra, a fim de reconhecer para a recorrente o direito ao aproveitamento de crédito da Cofins não-cumulativa sobre os valores pagos a esse título.

Do serviço de transporte

Firme em sua posição de que somente os bens e serviços que integram ou agem diretamente sobre o produto em fabricação podem ser considerados para fins de apuração de crédito da Cofins, a fiscalização glosou os créditos calculados sobre os valores pagos a título de serviço de transporte de funcionários.

Na tentativa de reverter essa glosa, a recorrente trouxe as seguintes explicações em seu Recurso Voluntário:

7. SERVIÇO DE TRANSPORTE: consiste no serviço de transporte de funcionários. Uma vez mais, fica claro o aspecto de atividade meio do processo produtivo, sem a qual tal processo não se ultimaria. Trata-se de despesa decorrente da colocação de pessoal junto às áreas produtivas, atividade fundamental para o próprio processo produtivo. Não há que se conceber produção sem mão de obra a ela vinculada, e para tanto, faz-se necessário seu deslocamento.

Sem razão a recorrente. Não é possível estabelecer uma relação de essencialidade/relevância entre o serviço de transporte de funcionários fornecido pela recorrente e o processo produtivo.

Isso porque, seguindo os critérios propostos no voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, não é possível dizer que a produção da recorrente dependa intrínseca e fundamentalmente do serviço de transporte fornecido, e muito menos que ele integre o processo de produção em razão das singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

O Parecer Cosit nº 5, de 2018, ao examinar a matéria, também concluiu não ser possível o aproveitamento de créditos sobre os dispêndios com “itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens”, entre eles o transporte:

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Nessa mesma linha foram as decisões exaradas nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020, estando assim consignado no voto vencedor deste último:

Como visto, no conceito de insumos acima alinhavado, não são todas as despesas que se encaixam para fins de aproveitamento de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais. O STJ afastou desta possibilidade meras despesas administrativas ou comerciais que não tem vínculo direto com o processo produtivo. Assim entendo que o transporte de pessoal de suas casas até o local de trabalho se encaixam como despesas gerais de administração, não tendo nenhum vínculo direto com o processo produtivo, tratando-se de liberalidade disponibilizada pela sociedade empresarial.

Pelas razões expostas, mantengo a glosa promovida pela fiscalização sobre o serviço de transporte de funcionários.

Do serviço especializado de vigilância

Outra glosa promovida pela fiscalização diz respeito ao serviço especializado de vigilância (segurança patrimonial), que, segundo ela, não seria aplicado diretamente sobre o produto em fabricação.

Em suas razões recursais, a recorrente afirmou que:

8. SERVIÇO ESPECIALIZADO DE VIGILÂNCIA: consiste no serviço de segurança patrimonial. Encontramos aqui outro exemplo de atividade sem a qual não conseguiria a Recorrente completar seu processo produtivo. Dada sua localização geográfica e as características de sua planta produtiva, torna-se necessário o serviço de segurança patrimonial, dentre outras razões por tratar-se de forma de garantir a integridade e o perfeito funcionamento da referida planta. Vem daí a integração deste serviço ao processo produtivo.

Aqui a razão não socorre a recorrente. Mesmos que considerássemos que o serviço de vigilância tenha sido contratado para garantir única e exclusivamente a segurança patrimonial da produção, o que provavelmente não seja esse o caso, ainda assim não conseguiríamos estabelecer um nexo de essencialidade ou de relevância desse serviço com a elaboração do produto final.

Essa mesma conclusão podemos ver no Acórdão 3302-010.905, de 2021, que manteve a glosa sob o argumento de que essa atividade está “desassociada do processo produtivo”.

Dante disso, mantengo a glosa promovida pela fiscalização sobre o serviço especializado de vigilância.

Do serviço de melhorias de estradas

A glosa feita em relação ao serviço de melhorias de estradas, ainda sob o argumento de que o serviço não é aplicado diretamente sobre o produto em fabricação, foi assim contraposta pela recorrente:

9. SERVIÇO DE MELHORIA DAS ESTRADAS: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais. Em consonância aos serviços de limpeza e passagem, fornecimento de jantar, transporte de funcionários e de vigilância, a devida manutenção das vias de acesso às jazidas representa condição inerente ao processo de

produção do caúlum, tendo em vista que a produção estaria inviabilizada sem rotas de acesso minimamente adequadas ao acesso de homens e máquinas às fontes de minério.

Sem razão a recorrente nessa matéria. Como se percebe do arrazoado apresentado, estamos aqui tratando de manutenção de estradas privadas, que não guardam uma relação de essencialidade ou de relevância com o processo produtivo. Não é possível afirmar, por mais que isso seja importante para a logística da recorrente, que sua produção depende intrínseca e fundamentalmente da manutenção das estradas privadas, ou mesmo que esse serviço integra o processo de produção, seja em razão das singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Essa foi também a decisão adotada nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020. Sobre esse último Acórdão, destaco o seguinte excerto do voto vencedor:

Por sua vez, os serviços de melhorias de estradas, consistente na manutenção de estradas privadas que conduzem à usina, efetivamente não tem vínculo algum com o processo produtivo. Se as estradas fossem próprias, arriscaria dizer que seriam serviços ativáveis dado a sua durabilidade. Mas se as estradas são de terceiros, trata-se também de mera liberalidade e conveniência no interesse exclusivo da sociedade.

Nesse sentido, mantenho a glosa promovida pela fiscalização sobre o serviço de melhorias de estradas.

Da gasolina comum

A glosa feita em cima dos gastos que a recorrente teve com gasolina foi justificada pela fiscalização pelo fato de que ela não integra o produto em fabricação, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo. Esse foi o mesmo argumento utilizado pela DRJ, que disse, textualmente que “deverá ser mantida a glosa, por não se enquadrarem como insumo”.

A recorrente tentou reverter esse entendimento argumentando em sua peça recursal que a gasolina é utilizada nos veículos da fábrica para transporte de material utilizado no processo produtivo e, por isso, é uma despesa totalmente inserida na produção do caúlum.

10. GASOLINA COMUM: utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais. Todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo, seja qual for sua natureza, é feito por meio de veículos movidos a gasolina. Novamente nos deparamos com nítida despesa totalmente inserida na produção do caúlum, pois é da natureza deste processo a utilização de materiais das mais variadas naturezas, exigindo deslocamentos dos mesmos por toda a planta produtiva.

Especificamente sobre essa despesa, entendo que a gasolina pode ser caracterizada como insumo se utilizada na movimentação de veículos inseridos no processo produtivo (e se atendido o critério de essencialidade e relevância), como bem destacado no Parecer Cosit nº 5, de 2018:

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, consequentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

No caso aqui analisado a recorrente afirma que “todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo, seja qual for sua natureza, é feito por meio de veículos movidos a gasolina”, mas não diz se toda gasolina sobre a qual o crédito foi apurado foi utilizada em veículos que transportaram os referidos materiais. E não diz também que materiais são esses e qual a importância deles no processo produtivo.

Por isso teria sido importante que a DRF Belém tivesse cumprido a diligência determinada no Processo 13204.000135/2004-62 pela Resolução 3402-000.56, que perguntava sobre a origem e o destino do transporte, bem como sobre sua essencialidade no processo produtivo.

Não tendo a DRF Belém cumprido com o seu dever de esclarecer os pontos levantados por este Conselho, é de se assumir que os materiais referidos pela recorrente como tendo sido transportados pelos veículos onde a gasolina foi utilizada são essenciais ao processo produtivo, o que permite o enquadramento da gasolina no conceito de insumo.

Por outro lado, caso a gasolina tenha sido consumida em veículos no cumprimento de outras atividades da empresa (administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.), é de se negar o direito ao crédito pela falta de enquadramento no conceito de insumo.

Destaca-se sobre esse assunto, por fim, que as decisões exaradas nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020, reconheceram, para a mesma empresa ora recorrente, o direito ao crédito sobre os dispêndios realizados com gasolina comum.

Dessarte, revere a glosa promovida pela fiscalização sobre a gasolina comum consumida em veículos no deslocamento de material utilizado no processo produtivo.

Do óleo diesel

Da mesma forma e com a mesma justificativa como ocorreu em relação à gasolina, a fiscalização glosou as aquisições de óleo diesel, que foi mantida pela DRJ.

A recorrente argumentou em seu Recurso Voluntário que o óleo diesel é utilizado em caminhões para transporte de caulim (matéria-prima, produtos intermediários e produto final entre os diversos setores da produção), restando patente sua aplicação no processo de produção.

11. ÓLEO DIESEL: utilizado nos caminhões para transporte de caulim. Certo está que todo o processo produtivo do caulim pressupõe o transporte e deslocamento de matéria-prima, produtos intermediários, e produto final entre os diversos setores da produção, seja das áreas de extração para a produção, entre setores desta última, ou ainda da produção para a distribuição. Por sua vez, este transporte no mais das vezes é feito com a utilização de veículos movidos a combustão de óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da recorrente.

Antes de entrarmos no mérito da discussão, é preciso destacar que, também em relação a essa despesa, entendo ser possível sua caracterização como insumo, desde que o óleo diesel seja utilizado na movimentação de veículos inseridos no processo produtivo (ver excerto do Parecer Cosit nº 5, de 2018, reproduzido no tópico “Da gasolina comum”), e desde que seja atendido o critério de essencialidade e relevância.

Então, diante dessas condicionantes, é preciso, antes de firmarmos posição a respeito da matéria, que façamos uma dupla análise: (1) se o produto transportado está inserido no processo produtivo; e (2) se o produto transportado atende o critério de essencialidade e relevância.

Não tenho dúvidas de que as matérias-primas e os produtos intermediários, além de estarem inseridos no processo produtivo, são essenciais/relevantes para produção de que se ocupa a empresa, de tal forma que o óleo diesel utilizado nos veículos que os transportam das áreas de extração para a produção, ou os transportam entre diferentes setores da produção, podem e devem ser conceituados como insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

Por outro lado, não é possível admitir que o transporte do produto final da área de produção para a área de distribuição seja considerado insumo da produção, pela simples razão que ele ocorre em um momento posterior à obtenção do produto final.

E nunca é demais relembrar que a essencialidade a ser apurada para fins de caracterização de um bem ou de um serviço como insumo gerador de crédito, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, diz respeito ao processo produtivo, e não às atividades desenvolvidas pela empresa. Interpretar para além disso é permitir o creditamento da Cofins sem a devida previsão legal.

Observe-se, inclusive, que esse ponto foi expressamente abordado no REsp 1.221.170, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa, segundo podemos ver no excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais

"custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

É de se observar ainda que o óleo diesel utilizado nos caminhões para o transporte do produto final para a área de distribuição, que insumo da produção definitivamente não é, também não se enquadra na hipótese de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referida no excerto acima reproduzido, uma vez que não se trata de "frete na operação de venda".

Esse é o entendimento a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais em julgado recente (Acórdão nº 9303-010.724, de 17 de setembro de 2020), onde, por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte:

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

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

Por fim, cabe destacar que as decisões exaradas nos Acórdãos 3302-010.905, de 2021, e 9303-010.324, de 2020, reconheceram, para a mesma empresa ora recorrente, o direito ao crédito sobre os dispêndios realizados com óleo diesel, sem avançar na discussão que travamos acima.

Diante de todo o exposto, em consonância com o REsp 1.221.170, e com a própria Lei nº 10.833, de 2003, entendo que devam ser revertidas as glosas feitas pela fiscalização em relação ao óleo diesel utilizado em caminhões para o transporte de matérias-primas e produtos intermediários, devendo ser mantida a glosa feita em relação ao óleo diesel utilizado em caminhões para o transporte de produtos acabados.

Do óleo combustível TP/A-BPF

A fiscalização glosou o aproveitamento de crédito sobre o óleo combustível TP/A-BPF explicando que ele é "utilizado na fase da "evaporação" – redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores (a evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor produzido em caldeiras pela queima de combustível)", não havendo, "portanto, ação direta sobre o produto final".

A DRJ, por seu turno, manteve a glosa sob a seguinte justificativa:

15. Em relação às glosas, no que diz respeito aos bens, tem-se:

(...)

b) óleo combustível TP, utilizado como energia para aquecimento dos vasos que promoverão a redução da água contida na polpa – conforme transcrição do art. 3º da Lei nº 10.822 (sic!), de 2003, acima, a energia térmica somente pôde ser aproveitada a partir da Lei nº 11.488, de 2007, (15.07.2007), devendo ser mantida a glosa.

A recorrente assim se manifestou em seu Recurso Voluntário:

12. ÓLEO COMBUSTÍVEL TP A-BPF: utilizado na fase da "evaporação" (redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, que são aquecidos por caldeiras alimentadas pela queima de combustível). A descrição da etapa do processo produtivo acima por si só já deixa claro que se trata de etapa do processo de obtenção do caulin a partir do mineral bruto, razão esta pela qual o óleo combustível consumido no processo constitui insumo do mesmo.

Com razão a recorrente. Não parece haver dúvidas de que, com o alargamento do conceito de insumo trazido pelo REsp 1.221.170, o óleo combustível, quando essencial/relevante ao processo produtivo, sempre deu direito ao aproveitamento de crédito. E, pela descrição da recorrente, e da própria fiscalização, sobre a forma como o óleo é utilizado pela recorrente, não há dúvidas de que está atendido o critério de essencialidade e relevância.

Quanto ao argumento trazido pela DRJ, não há como utilizá-lo para afastar o direito da recorrente no caso aqui analisado, especialmente após a decisão do STJ. O que temos após a publicação da Lei nº 11.488, de 2007, é a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre a energia elétrica e a energia térmica consumida nos estabelecimentos da empresa, em qualquer atividade, o que não veda, em relação a períodos anteriores, o aproveitamento de crédito como insumo quando essa energia consumida, elétrica ou térmica, tenha sido essencial/relevante ao processo produtivo.

Esse entendimento já havíamos exposto no tópico “Do conceito de insumo”, conforme reproduzido a seguir:

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Por essas razões, reverei a glosa promovida pela fiscalização sobre o óleo combustível TP/A-BPF.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito da Cofins não cumulativa, reverter as glosas referentes: (i) ao serviço de alteamento; (ii) ao serviço de limpeza e passagem; (iii) ao serviço de locação; (iv) ao serviço de decapeamento; (v) ao serviço de lavra; (vi) à gasolina comum consumida em veículos no deslocamento de material utilizado no processo produtivo; (vii) ao óleo diesel utilizado em caminhões para o transporte de matérias-primas e produtos intermediários; e (viii) ao óleo combustível TP/A-BPF.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vênia, divirjo em parte, do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor em relação aos temas referentes as glosas de (i) serviços de melhorias de estradas e (ii) óleo diesel utilizado no transporte do produto final da área de produção para a área de distribuição.

Com relação à glosa de serviços de melhorias de estradas compreendo que a Recorrente faz jus ao creditamento.

A Recorrente é empresa que se dedica a atividade de mineração com vistas à produção do caulim. Em sua peça recursal a Recorrente esclareceu que:

“9. SERVIÇO DE MELHORIA DAS ESTRADAS: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais. Em consonância aos serviços de limpeza e passagem, fornecimento de jantar, transporte de funcionários e de vigilância, a devida manutenção das vias de acesso às jazidas representa condição inerente ao processo de produção do caulim, tendo em vista que a produção estaria inviabilizada sem rotas de acesso minimamente adequadas ao acesso de homens e máquinas às fontes de minério.”

Não há como a Recorrente realizar seu processo produtivo sem se considerar que os gastos incorridos com serviços de melhorias de estradas como essenciais e imprescindíveis.

A própria Recorrente possui precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF em seu favor na matéria em apreço, de acordo com a decisão a seguir ementada:

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

INCIDÊNCIA NÃOACUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. PIS/COFINS. CRÉDITOS DA NÃOACUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve-se observar se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

Deve-se observar, também, se os mesmos são aplicados diretamente ou indiretamente no processo de produção e nos demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva. (...)” (Processo n.º 13204.000039/2004-14; Acórdão n.º 9303-004.790; Relatora Conselheira Érika Costa Camargos Autran; sessão de 22/03/2017)

Da decisão consta que que foi provido, por maioria de votos o Recurso Especial da contribuinte, tendo constado na decisão nos seguintes termos:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam, quanto ao serviço de alteamento, ao serviço de limpeza e passagem, ao serviço de decapamento, ao serviço de lavra, **ao serviço de melhoria das estradas (...)**” (nossa destaque)

Do voto condutor tem-se:

No presente caso, o Recurso Especial, versa sobre o direito a créditos de PIS e COFINS os serviços e produtos utilizados como insumos em todas as etapas do processo produtivo do minério *caulim*, quais sejam:

- 1 SERVIÇO DE ALTEAMENTO: consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos. Visa a correta disposição de rejeitos, constituindo em exigência primordial à atividade produtiva da recorrente, sob pena de ver suas atividades impedidas por falta de adequadas para executá-la.
- 2 SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM: consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim. A atividade produtiva não se completa sem a desobstrução das vias que permitem o acesso do maquinário às fontes de caulim.
- 3 SERVIÇO DE DECAPEAMENTO: consiste na retirada de vegetação e solo para expor o minério. É primeiro passo necessário à atividade extractiva mineral.
- 4 SERVIÇO DE LAVRA: consiste na extração do minério da natureza.. Se o decapamento prepara o terreno para extração do minério, a lavra compreende a real retirada do minério de seu depósito natural para posterior beneficiamento e extração do caulim.
- 5 SERVIÇO DE MELHORIA DAS ESTRADAS: consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais. Mantem as vias de acesso às jazidas em condição para o transporte e produção do caulim.

(...)

Cumpre lembrar que em razão da natureza extractivista da atividade e o processo produtivo compreende não apenas e tão somente a modificação do mineral até que dele se extraía o caulim, mas sim todas as etapas necessárias/essenciais à obtenção do produto final.

Ademais, alguns desses serviços são prestados na área produtiva e influenciam diretamente a produção, e sem os quais não há produto final. Assim, como tal, devem ser admitidos no cômputo do crédito requerido. Dessa forma, para chegar-se ao produto final comercializável foi essencial utilizar os vários insumos acima citados (itens 1 a 5) . Pois, sem a utilização destes, não haveria obter o produto final e destiná-lo ao mercado.”

No mesmo sentido, pela reversão das glosas em relação aos gastos incorridos com melhorias de estradas, tem-se as contemporâneas decisões:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CONCEITO DE INSUMO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta

ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, sendo esta a posição do STJ, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.” (Processo nº 13606.000157/2005-81; Acórdão nº 3301-010.693; Relator Conselheiro Ari Vendramini; sessão de 29/07/2021)

Da decisão pelo provimento do recurso tem-se:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas :I – Itens não considerados como insumos ou como não descrita a sua utilização pela Fiscalização : Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e Auditoria e Consultoria- serviços de terceiros – pessoa jurídica : - serviços de geologia; serviços de topografia/geologia/planejamento; serviços de limpeza da planta; serviços de extração de minério; serviços análise de minério; construção balança rodoviária; obras diversas na planta; serviços prestados na barragem; detonação; serviços prestados na planta; assistência técnica à lavra de minério; consultoria área de mineração; serviços prestados na área ambiental; serviços sondagem; serviços de transportes de equipamentos; manutenção/conserto balança; serviços manutenção planta; extração de minério; construção ponte sobre canal de rejeito de mina; **limpeza e reforma estrada de acesso à mina**; mina da bandeira; serviços de manuseio do minério no porto; assessoria processo exportação; serviços de consultoria na área de mineração; serviços projeto terminal Sepetiba; serviços estudo estabilidade pilha de minérios (...)” (nossa destaque)

Assim, é de se prover o Recurso Voluntário no tema.

No que se refere à glosa do óleo diesel utilizado no transporte do produto final (produto acabado) da área de produção para a área de distribuição, compreendo que também possui razão em seu pleito recursal.

Esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, havia firmado entendimento, por unanimidade de votos, que tais dispêndios (gastos incorridos com transporte de produtos acabados) são aptos a gerar crédito das contribuições. Ilustro o posicionamento com acórdãos de relatorias dos Conselheiros Hélcio Lafetá Reis e Charles Mayer de Castro Souza:

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

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

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e

prestado por pessoa jurídica domiciliada no País. (...)" (Processo n.º 10980.722973/2017-17; Acórdão n.º 3201-006.152; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 20/11/2019)

A decisão em tal processo restou assim redigida, na parcela que interessa ao caso:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) reverter as glosas relativas às despesas com fretes pagos no transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e ao transporte de bens para armazéns gerais, desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter havido pagamento das contribuições nessas operações;"

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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

(...)

"NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador. (...)" (Processo n.º 10880.953117/2013-14; Acórdão n.º 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/08/2018)

Especificamente em relação ao gasto com óleo diesel no transporte de produtos acabados, em recente decisão, em processo de relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, foi decidido pelo direito ao creditamento por parte do contribuinte. Vejamos:

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa. Neste sentido, confere-se o aproveitamento do crédito das contribuições os gastos com: (a) produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; (b) lenha e combustível bpf para aquecimento de caldeiras.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE OU ARMAZENAGEM. PRESERVAÇÃO DO INSUMO OU PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características da matéria-prima ou do produto, durante as etapas de industrialização ou armazenagem, o aproveitamento de crédito é possível com fundamento no Art. 3.º, das Leis 10.637/02 (PIS/Pasep) e 10.833/03 (Cofins), pois configurada a essencialidade do insumo.

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e de produtos acabados, por serem tais serviços essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e comercialização.” (Processo nº 10880.972902/2012-87; Acórdão nº 3201-008.620; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 21/06/2021)

No mesmo sentido é o julgado adiante transcrito da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...)” (Processo nº 16349.000281/2009-46; Acórdão nº 9303-009.736; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 11/11/2019)

Tem-se também:

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

(...)" (Processo nº 10640.901519/2012-77; Acórdão nº 3302-009.731; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 21/10/2020)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário na matéria.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, em maior extensão, para reverter as glosas de créditos em relação aos gastos incorridos com (i) serviços de melhorias de estradas e (ii) óleo diesel utilizado em caminhões para o transporte de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade