



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13502.000433/2005-79
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3003-000.643 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de outubro de 2019
Recorrente CIBRAFÉRTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua estreita relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

CORREIAS E HIDRÓXIDO DE SÓDIO. UTILIZADOS DIRETAMENTE E ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão dentro do conceito de insumos, no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, as correias de reposição e o hidróxido de sódio utilizado para tratamento da água que retorna ao processo produtivo. Desse modo, os gastos com tais itens gera direito ao crédito de PIS/COFINS.

MERCADORIAS IMPORTADAS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de bem importado utilizado como insumo, o crédito se dá com base no regime estabelecido pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, não sendo aplicável o regime de creditamento previsto no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Como consequência, também não se aplicam aos serviços vinculados aos bens importados - como custo de aquisição daqueles bens - o regime de crédito das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas aos serviços de armazenagem (“internação” de matéria-prima), movimentação e demais serviços portuários. Os gastos com tais serviços não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições na importação, de maneira que resta vedado seu creditamento.

Ademais, não se vislumbraria a possibilidade de creditamento dos gastos com serviços de internação e portuários em geral, sob o argumento de que seriam despesas atinentes a serviços que representariam insumo, uma vez que tais dispêndios são incorridos antes do processo produtivo, faltando-lhes a necessária relação de pertinência com a produção: em suma, não se subsomem ao conceito de insumos.

EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da recorrente a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado. No específico caso de direito creditório decorrente de suposto gasto com insumo, a comprovação do crédito abarca a demonstração da essencialidade e relevância do bem ou serviço (alegado como insumo) ao processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo-se as glosas atinentes aos gastos com correias – para equipamentos da produção e transporte de produtos - e hidróxido de sódio.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães. Ausente o Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade (fls. 678/687) contra o Despacho Decisório n.º 0132/2009 (fls. 661/663), que aprovou o Parecer SARAC/DRF/CCI n.º 412/2009 (fls. 639/654), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari(DRF/CCI).

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins apurado no regime não-cumulativo relativo ao 4º trimestre de 2004, no valor de R\$ 392.589,90 (fls. 01 e 472), utilizado pela interessada para compensar débitos próprios (declarações de compensação às folhas 10/219).

A autoridade fiscal, após análise dos documentos entregues pela contribuinte (fls. 322/471, 483/584 e 628/637) em resposta às intimações SARAC/DRF/CCI n.º 619/2009 (fls. 310/312), n.º 1025/2009 (fls. 473/480), n.º 1033/2009 (fls. 481/482) e n.º 1255/2009 (fls. 626/627), e após consultas às folhas 222/309 e 587/625, deferiu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 341.595,22, e homologou parcialmente a compensação declarada.

Cientificada do despacho decisório em 18/12/2009, conforme Aviso de Recebimento à folha 668, a interessada em 18/01/2010 apresenta Manifestação de Inconformidade (fls. 678/687), sendo esses os pontos de sua irrisignação, em síntese:

1. No caso do PIS e da Cofins, a não cumulatividade se opera mediante o "Método Indireto Subtrativo", que consiste em conceder crédito calculado mediante aplicação da alíquota sobre as aquisições de bens e serviços, sistemática inteiramente diversa daquela estabelecida para o ICMS e o IPI, em que a não cumulatividade se opera, por expressa previsão constitucional, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores;

2. O pressuposto do referido método é que o custo, despesa ou encargo que gera o direito ao crédito atual, na etapa anterior fora uma receita de pessoa jurídica domiciliada no País, supostamente submetida a tais contribuições, e assim o débito calculado sobre todas as receitas tributáveis pelo PIS e pela Cofins na operação atual é confrontado com o crédito calculado sobre todos os custos, despesas ou encargos necessários à obtenção daquelas receitas;

3. Desta forma, os créditos não guardam qualquer relação com o que foi cobrado na operação anterior, como ocorre no ICMS e no IPI, pois cada operação é vista autonomamente, tendo em vista a própria natureza dos tributos, pois enquanto o ICMS e o IPI são tributos indiretos, o PIS e a Cofins são tributos diretos;

4. Quanto aos créditos sobre "Bens utilizados como insumos", o Despacho Decisório ora guerreado utiliza-se de equivocado conceito de insumo esculpido na Instrução Normativa n.º 404, de 2004, que analogicamente adotou conceitos relativos à não cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório do contribuinte;

5. O conceito de insumo, no sentido de tratar-se de bem que deve ser consumido em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, foi devidamente rechaçado pela própria COSIT, que afirmou, em mais de uma oportunidade, que basta o bem estar relacionado ao processo produtivo para ser caracterizado como insumo, conforme Soluções de Divergência e de Consulta que transcreve, firmando-se o entendimento de que insumo é todo custo ou despesa aplicado direta e indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria ou serviço, independentemente de existir ou não o desgaste em razão do contato direto com o produto em fabricação;

6. No caso concreto dos autos, conforme comprovam a Descrição do Processo Produtivo e o Laudo Técnico, os quatro itens glosados pelo despacho decisório — correias, lona agrícola, hidróxido de sódio (soda cáustica) e gás natural — são, inequivocamente, aplicados no processo produtivo da manifestante;

7. As correias são utilizadas para acionamento de equipamentos utilizados na produção ou para o transporte de produto ao longo do processo produtivo, desgastando-se, inclusive, em razão do atrito com o próprio produto produzido;
 8. A lona agrícola, por sua vez, é utilizada para armazenagem do produto, enquanto que o hidróxido de sódio é utilizado para neutralizar o efluente, adicionado à água que sai do processo e a ele retorna após a filtração;
 9. Quanto ao gás natural, é utilizado em substituição à energia elétrica para queima na caldeira e na fornalha;
 10. Logo, todos os itens glosados como não sendo insumos estão intimamente ligados ao processo de produção da empresa, sendo inequívoco o direito creditório da contribuinte, requerendo desde já a realização de diligência ou perícia, indicando a sua perita e formulando quesitos que entende necessários à solução do litígio;
 11. No que tange aos serviços utilizados como insumos, item 20 do Parecer SARAC/DRF/CCI n.º 412/2009, equivocou-se o despacho decisório ao glosar a totalidade dos créditos apropriados pela manifestante, pois a própria autoridade fiscal reconhece que tais serviços, de armazenagem, pesagem e movimentação, são tomados em face da aquisição de matérias primas importadas, compondo, portanto, o custo relativo à produção, assim considerado todos os gastos com a aquisição de bens e serviços para a produção daqueles bens e serviços que serão postos a venda pela companhia, devendo ser reconhecida a integralidade do crédito da contribuinte em obediência ao inciso II do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003;
 12. Assim, requer que seja reconhecido integralmente seu direito creditório com a conseqüente homologação da compensação.
- Após demonstrada a suficiência do crédito requerido para fazer frente ao total dos débitos cujas compensações foram submetidas à homologação, conforme cálculos às folhas 692/704, restou evidenciada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo o processo encaminhado a esta Delegacia de Julgamento, nos termos do despacho às folhas 705/707.

A 4ª Turma da DRJ em Florianópolis julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM, PESAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS IMPORTADAS.

Inadmissível a apropriação de créditos da Cofins relativamente aos pagamentos de serviços de armazenagem, pesagem e movimentação de matérias primas importadas, visto que não aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

AQUISIÇÃO DE GÁS COMBUSTÍVEL.

A aquisição de gás combustível gera direito a crédito da Cofins, quando utilizado como insumo na produção ou fabricação dos bens destinados à venda.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma as alegações apresentada na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que deve ser afastado o conceito de insumos assumido pela decisão recorrida, reconhecendo-se

- (i) o direito creditório decorrente da aquisição de correias, lona plástica e hidróxido de sódio, uma vez que tais itens estaria intimamente ligados ao processo produtivo da empresa;
- (ii) o direito creditório atinente aos gastos com serviços de armazenagem, pesagem e movimentação de matérias-primas importadas, uma vez que tais dispêndios representariam custo de produção - uma vez que relacionados à aquisição de matéria-prima -, impondo-se o reconhecimento ad integralidade dos créditos, por força do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3003-000.643 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13502.000433/2005-79

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

A controvérsia se restringe à questão de saber se geram créditos, no regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS, as aquisições de bens como correias, lona plástica e hidróxido de sódio, e serviços de armazenagem, pesagem e movimentação de matérias-primas importadas.

Antes de analisar cada dispêndio, faz-se necessário tecer algumas considerações importantes sobre o conceito de insumos.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão n.º 9303-002.659, Processo n.º 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e sua inerência ao processo produtivo (grifei algumas partes):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consome durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como

também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

VOTO CONDUTOR

(...)Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

*(...)Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.*

Como se vê, o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **no contexto do processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de

origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004.

Lembre-se que, na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. 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

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para a atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

É de se aplicar, no presente voto, o conceito de insumos acima esposado. Passo à análise das glosas.

II – Da aquisição de correias, lonas plásticas e hidróxido de sódio

Traçados contornos do conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade do PIS/COFINS, é de se recordar que, no caso concreto, os itens cujas glosas de créditos suscitam discussão são:

- Correias de máquinas e equipamentos e correias para transporte de produtos;
- lonas plásticas para cobertura e proteção de produtos;
- hidróxido de sódio para tratamento de efluentes.

Compulsando os autos, observa-se que a decisão recorrida decidiu manter a glosa dos créditos atinentes às aquisições de correias, lonas plásticas e hidróxido de sódio, tendo, então, confirmado a decisão exarada no Despacho Decisório n.º. 0132/2009 (fls. 669 a 671) ¹ com base no PARECER DRF/CCI/Sarac N.º 0412/2009 (fls. 647 a 662). Eis alguns excertos do voto condutor do aresto vergastado (grifei partes):

*Veja-se que as Soluções de Divergência e de Consulta cujas ementas foram transcritas pela manifestante não trazem o entendimento de que basta o bem estar relacionado ao processo produtivo para ser caracterizado como insumo, havendo, sim, a **necessidade de tratar-se de bem intrínseco à atividade, aplicado ou consumido na fabricação do produto ou no serviço prestado, e empregado diretamente na produção.***

(...) Improcede, portanto, a alegação da manifestante de que insumo é todo custo ou despesa aplicado direta e indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria ou serviço, independentemente de existir ou não o desgaste em razão do contato direto com o produto em fabricação.

*No presente litígio, a própria contribuinte admite que as correias se destinam ao acionamento de equipamentos utilizados na produção ou para o transporte de produto ao longo do processo produtivo, ainda que se desgastem com o seu uso. Igualmente, a lona plástica, conforme admitido, é utilizada para armazenagem do produto, e o hidróxido de sódio utilizado para neutralizar o efluente. **Longo, não são matéria prima do produto em fabricação e com ele não entram em contato.***

Correta, portanto, a autoridade fiscal ao glosar os itens que não se enquadram no conceito de insumos.

Como se vê, a decisão recorrida adota o entendimento de que o conceito de insumos pressupõe o desgaste do bem (ou serviço) em razão do contato direto com o produto em fabricação. Nessa linha, o colegiado *a quo* afasta o direito ao crédito sobre as aquisições de correias, lona plástica e hidróxido de sódio, uma vez que tais itens não se subsumiriam ao conceito de insumos – pois não entrariam em contato direto com o produto em fabricação.

O conceito de insumos assumido pelo acórdão recorrido diverge daquele firmado no REsp 1.221.170-PR e adotado neste voto: o conceito de insumos, no contexto do PIS/COFINS não-cumulativos, não exige o desgaste direto do bem (ou serviço) com o produto em fabricação, mas, sim, sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

Pois bem. No caso concreto, importa ter em mente que a recorrente desenvolve atividade de produção de adubos e fertilizantes. Nesse contexto produtivo, entendo que as correias e o hidróxido de sódio representam insumos, sendo essenciais ou relevantes para a consecução da atividade econômica da recorrente. Explico.

No caso das **correias para transporte de produtos ou para utilização em equipamentos produtivos**, resta evidente, da leitura de sua descrição (laudo à fl. 698) que tais itens são essenciais para a atividade produtiva desempenhada pela recorrente, ainda que não haja desgaste direto desses itens com os bens em fabricação. Tais itens constituem verdadeiros elementos estruturais do processo produtivo, sem os quais a consecução da atividade produtiva da recorrente restaria substancialmente prejudicada: afetaria o transporte de produtos e sua própria fabricação, com prejuízos evidentes à qualidade e quantidade da produção.

No tocante à glosa dos créditos do hidróxido de sódio, é de se lembrar, primeiramente, que a industrialização de adubos e fertilizantes gera efluentes que precisam ser tratados adequadamente, até por questões ambientais.

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Ademais, no caso concreto, tendo em vista a singularidade da cadeia produtiva da recorrente, observa-se que o tratamento de efluentes, com a utilização do hidróxido de sódio, serve para a neutralização da água que sai do processo produtivo **e que a ele retornará**, após filtração (vide descrição à fl. 699): ou seja, o tratamento da água com hidróxido de sódio viabiliza sua reutilização na produção.

Desse modo, seja pela sua relevância para a continuidade do processo produtivo – possibilitando, por exemplo, a reutilização da água -, seja pela necessidade de sua utilização no tratamento de efluentes por imposição ambiental, entendo que o hidróxido de sódio subsume-se ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS não-cumulativos.

Com relação às lonas plásticas, entendo que não ficou claro, nos autos, qual sua relação com o processo produtivo. Na descrição apresentada pela recorrente (laudo à fl. 699), consta que a lona é *“utilizada para o armazenamento do produto em local aberto”*. Não há qualquer descrição – seja no laudo técnico ou no próprio recurso voluntário - que explique, por exemplo, a qual tipo de produto se refere o armazenamento, se se trata de produto acabado, matéria-prima ou qualquer outro material que não tenha qualquer relação com o processo produtivo.

Nesse contexto, a recorrente deveria ter apresentado elementos suficientes para demonstrar a utilização da lona plástica no contexto produtivo. Não foi demonstrada, nos autos, a pertinência de tais itens com a produção, razão pela qual entendo que a glosa deve ser mantida quanto aos créditos decorrentes da aquisição dos referidos bens.

III – Dos gastos com serviços portuários diversos (armazenagem, pesagem, movimentação, etc.)

Além das glosas tratadas acima, o acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos decorrentes de serviços de armazenagem e portuários diversos, uma vez que tais serviços não teriam sido aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, não preenchendo os requisitos previstos na IN SRF n.º 404/2004.

Analisando o PARECER DRF/CCI/Sarac N.º 0412/2009 (à fl. 657), o recurso voluntário, as notas fiscais apresentadas às fls. 564 a 575 e a resposta do contribuinte à fl. 509, observa-se que os créditos glosados referem-se aos serviços de armazenagem de mercadoria importada (*“internação”* de matéria-prima) e despesas portuárias em geral, como utilização da infraestrutura e movimentação de mercadorias.

A recorrente sustenta que tais serviços representariam custo de produção, uma vez que estariam relacionados à aquisição de matéria-prima utilizada para produção, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumos.

Entendo que os gastos com armazenagem e serviços portuários em geral não constituem hipótese de creditamento das contribuições para o PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade. Explico.

Em relação ao **bens adquiridos** de pessoa jurídica no exterior – como é o caso de mercadorias importadas -, não se vislumbra hipótese de creditamento segundo o regime estabelecido nos arts. 3.ºs das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, em face da restrição contida no §3.º, I, daqueles artigos:

§ 3.º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

No caso concreto, é inconteste que os serviços portuários em apreço foram prestados em face da operação de importação de insumos utilizados pelo recorrente no seu processo produtivo. Como consequência, o creditamento de gastos portuários diversos – como movimentação e armazenagem - vinculados aos bens importados, como custo de aquisição, resta prejudicado, uma vez que, se aos bens importados não se aplica o regime das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, também não deve tal regime ser aplicado aos serviços portuários.

Importa lembrar que, no caso de bens importados utilizados como insumos, o regime de crédito aplicável é aquele disciplinado pelo art. 15 da Lei n.º 10.865/2004. Segundo esse regime especial, não há que se falar em créditos de PIS/COFINS com relação aos gastos com serviços portuários, uma vez que não há previsão legal para tanto.

Além disso, ressalte-se que os gastos com tais serviços portuários não integram a base de cálculo das contribuições sociais apuradas na importação dos bens, razão suficiente para o afastamento da possibilidade de creditamento, pois, no contexto da operação de importação, o direito creditório é assegurado em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, conforme expressamente determina o § 1º do artigo 15 da Lei n.º 10.685, de 2004, *in verbis*:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º

11.727, de 2008)(Produção de efeitos) (Regulamento)

I – bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.(Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (grifei)

Entendo, portanto, que os dispêndios com serviços portuários diversos – “internação” de mercadorias, movimentação, utilização de infraestrutura portuária, pesagem, etc. – não geram direito ao crédito de PIS/COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

Por ângulo diverso, pode-se constatar que os serviços em apreço também não se subsomem ao conceito de insumos adotado neste voto. Isso se explica pelo fato de os serviços portuários não integrarem a atividade produtiva, sendo realizados em fase anterior à produção, faltando-lhes, assim, a necessária relação de pertinência com o processo produtivo, elemento necessário para a configuração de sua essencialidade e relevância à produção.

Em face do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas atinentes aos gastos com os serviços ora analisados.

IV - Dispositivo

Diante de todas razões acima apresentadas, voto para que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo-se as glosas atinentes aos gastos com correias – para equipamentos da produção e transporte de produtos - e hidróxido de sódio.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães

