



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 13502.900045/2011-38 |
| ACÓRDÃO | 3401-013.956 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 21 de março de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | CIBRAFÉRTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/10/2005 a 31/12/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

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 relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. STJ, REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, e em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF). E aplicação da NOTA SEI PGFN MF 63/2018.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior (relator), George da Silva Santos e Mateus Soares de Oliveira. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório DRJ:

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep apurado no regime não-cumulativo relativo ao 4º trimestre de 2005, no valor de R\$26.929,25, utilizado pela interessada na compensação de débitos.

A autoridade fiscal, após análise da farta documentação apresentada pela contribuinte, deferiu o direito creditório no valor de R\$18.144,27 e homologou parcialmente a compensação declarada.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade, sendo esses os pontos de sua irresignação, em síntese:

1. Com o fito de ter seu pleito de ressarcimento analisado pela Receita Federal, impetrou Mandado de Segurança registrado sob o nº 16156-09.2011.4.01.3300, cuja liminar proferida em 26/04/2011 lhe foi favorável, sendo surpreendida com o deferimento parcial do pedido por parte da DRF/Camaçari;
2. A possibilidade de produção de provas que contrariem conclusões de autoridade fiscal em sede de processo administrativo já restou amplamente apreciada pelo CARF;
3. De acordo com o entendimento do Fisco, a manifestante não poderia se apropriar de créditos nas aquisições e aluguéis de alguns bens e de alguns materiais utilizados como insumos, principalmente no que se refere a amônia anidra, varredura soda cáustica, bem como na apropriação de créditos sobre ativo imobilizado e despesas aduaneiras;
4. Decerto que os insumos tributados à alíquota zero do PIS e da Cofins pelo vendedor original não devem compor a base para apropriação de crédito das referidas contribuições, em face de evidente vedação legal;

5. Quanto às glosas dos serviços utilizados como insumos, tendo em vista que a prestação de serviço é formalizada por emissão de notas fiscais pelos fornecedores, e em face da vinculação direta do serviço com a atividade de produção de fertilizantes, considera-se como apropriável o crédito do PIS e da Cofins oriundo dessas transações, sendo que o creditamento decorrente da manutenção de máquinas e equipamentos é pacífico na RFB, conforme soluções de consulta que menciona;

6. Em face da complexidade da atividade da empresa, a locação de máquinas e equipamentos se apresenta como essencial à consecução de sua atividade fim, seja, por exemplo, pelo aluguel de guindastes para deslocamento de matéria prima, seja pelo aluguel de caminhões para transporte de insumos entre os processos de produção do fertilizante, sendo inquestionável a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins, conforme artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 2002, mesma redação da Lei nº 10.833, de 2003;

7. Igualmente tem direito aos créditos do PIS e da Cofins sobre as despesas com partes e peças utilizadas para reposição dos componentes de suas máquinas e equipamentos, contabilizadas como custo de sua atividade em face da vida útil desses bens, bem como sobre dispêndios com fretes de tais partes e peças;

8. Nos demonstrativos apresentados com a Manifestação de Inconformidade estão elencadas as glosas de crédito que entende ser indevidas, relativas às aquisições de varredura e amônia anidra, serviços utilizados como insumo, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos e outras operações com direito a crédito (partes e peças de reposição);

9. Quanto ao saco 81X60 16X32, não se creditou do IPI na apuração daquele imposto, como comprova o Livro de Registro de Apuração do IPI, razão pela qual se utilizou do valor apenas para compor a base de cálculo do crédito do PIS e da Cofins, não havendo, pois, que se falar em qualquer prejuízo ao erário público, citando Soluções de Consulta de Superintendências Regionais da Receita Federal que corroborariam seu entendimento;

10. Foram também indevidamente glosadas as despesas aduaneiras, incluídas dentre os “serviços utilizados como insumo” informados no Dacon, mas que devem ser consideradas por se referirem exclusivamente à importação da matéria prima indispensável ao processo produtivo – rocha fosfática, visto que os dispêndios da interessada compõem a receita tributável pelo PIS e pela Cofins do prestador de serviço;

11. Ademais, o auditor desconsiderou, também, a metodologia prevista em lei para tributação das operações de importação pelo PIS e pela Cofins, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro, assim, entendido necessariamente como todos os gastos incorridos até o completo desembaraço do item importado, razão pela qual essa despesa aduaneira comporá a base de cálculo das referidas contribuições, em função do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

12. Quanto à locação de máquinas e equipamentos, assiste razão ao auditor ao afirmar que os referidos créditos decorrem de despesas com prestação de serviços portuários para desembarço de matéria prima, tendo a manifestante apenas se equivocado no momento do preenchimento do DACON, fazendo constar a mencionada locação em linha imprópria, quando deveria ter sido informada na linha 03 “serviços utilizados como insumo”;

13. Porém, equivoca-se o auditor ao considerar que tal serviço não se enquadra propriamente como um serviço utilizado como insumo, pois, como meio de viabilizar a produção de fertilizantes, toma os serviços atrelados ao desembarço aduaneiro de rocha fosfática importada, essenciais e inerentes a qualquer procedimento de despacho aduaneiro, contabilizando-os como custo incorrido;

14. O § 1º do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, permite a apropriação de crédito do PIS e da Cofins incorridos no desembarço aduaneiro;

15. Cita diversas Soluções de Consulta que corroborariam seus argumentos sobre as parcelas indevidamente glosadas;

16. Em relação aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, disponibiliza tabela contendo todas as contas contábeis nas quais são lançados os bens e serviços a serem imobilizados, mas devido a problemas de organização interna e em detrimento do exíguo prazo disponibilizado para se proceder ao cruzamento dos registros contábeis e notas fiscais aos determinados centros de custo, no intuito de se comprovar a idoneidade dos créditos sobre os bens do ativo imobilizado, apenas conseguiu vincular parte dos valores pleiteados, conforme análise dos relatórios e notas fiscais acostados à Manifestação de Inconformidade;

17. O auditor também considerou erroneamente que os bens foram adquiridos anteriormente a 01/05/2004, o que pode ser comprovado a partir das notas fiscais;

18. Após contestar especificamente os itens glosados, a manifestante faz uma análise sobre o conceito de insumos para fins de apropriação dos créditos de PIS e de Cofins, ressaltando que todos os bens e serviços cujas aquisições foram glosadas estão inseridos em tal conceito e são de extrema importância para sua atividade empresarial;

19. A tentativa de equiparação do conceito do IPI com o do PIS e da Cofins não é plausível, tratando-se de tributos de materialidade absolutamente distinta, conforme doutrina e jurisprudências do CARF e do Judiciário que transcreve;

20. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita;

21. Por fim, requer a produção de todos os meios de prova, bem como, caso se entenda necessária, a realização de diligência, além de requerer a realização de perícia, indicando seu perito e formulando quesitos

A manifestação foi julgada pela DRJ com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/10/2005 a 31/12/2005 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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.

AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

No regime da não cumulatividade, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

CRÉDITOS. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS EM OPERAÇÕES PORTUÁRIAS DE IMPORTAÇÃO.

Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados em operações portuárias de importação de matéria prima não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. O direito ao crédito previsto na Lei nº 10.865, de 2004, para ulterior abatimento do valor da Contribuição para o PIS/Pasep a pagar, refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação.

CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus de demonstrar o direito ao crédito é daquele que pleiteia.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário., por meio do qual aduz, em síntese, depois de relatar os fatos e tecer comentários sobre o conceito de insumos, contesta a glosa dos seguintes itens:

- a) soda cáustica;
- b) saco 81X60 13X32;
- c) créditos de despesas aduaneiras;
- d) bens aluguéis de máquinas e equipamentos;
- e) bens do ativo imobilizado;

Em julgamento no CARF foi efetuada a conversão em diligência, para que fosse reproduzido o resultado da diligência do PAF nº 13502.900721/2011-73, o qual teve os seguintes colocados;

(...)

i) demonstre, se necessário através de Laudo Técnico (não sendo suficiente o já apresentado nos autos), em que atividades os serviços glosados pela fiscalização foram aplicados e a apresentá-los, devidamente segregados, a fim de permitir a sua análise individualizada quanto à possibilidade de creditamento à luz do conceito de insumos definido pelo STJ (Serviços utilizados como insumos);

ii) demonstre que os contratos de locação por ela firmados referem-se às máquinas que realizam o transporte de matérias-primas entre as suas unidades produtivas ou mesmo dentro delas (Aluguéis de máquinas e equipamentos);

iii) indique, de forma segregada e documentalmente comprovada, a que tipo de serviço corresponde as despesas conjuntamente contabilizadas sob os títulos "Serviços de Terminal Logístico", "Serviço de Descarga", "Serviço Portuário", "Serviço Operador Portuário", "Serviço de Armazenamento" e "SRV Transp Rod Fabrica -Porto c/ Cred", ou outras que foram, no item, glosadas pela fiscalização e se, de fato, correspondem a gastos realizados no desembarço de matéria-prima por ela importada, para futuro emprego no seu processo produtivo (Despesas aduaneiras);

iv) informe se as peças e partes que foram adquiridas (para os projetos por ela criados) compuseram máquinas ou equipamentos cuja imobilização, após a finalização do processo de montagem, somente se deu a partir de setembro de 2007 ou se a sua utilização nas atividades da empresa se deu antes do registro contábil? (Bens do ativo imobilizado);

v) identifique, devidamente segregadas, em que atividades foram aplicadas as peças e partes que compuseram os projetos CBF 08.003 (Parada Geral Manutenção -Utilidades) e CBF 07.006 (Parada Geral Manutenção - Utilidades), bem como aquelas que não foram aplicadas exclusivamente no tratamento e manutenção das estações de água (Bens do ativo imobilizado);

vi) demonstre, se necessário através de Laudo Técnico (se não suficiente o já apresentado nos autos), a imprescindibilidade ou importância do tratamento de água nas atividades por ela desenvolvidas (Bens do ativo imobilizado);

vii) identifique em que atividades foram aplicadas as peças de reposição e manutenção que não foram destinados aos centros de custos diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente (Peças de reposição e manutenção).”

Ao término do procedimento, deve elaborar Relatório Fiscal Conclusivo sobre os fatos apurados na diligência, para o qual deverão ser observados os termos da Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e do Parecer Cosit nº 05/2018, sendo-lhe oportunizado manifestar-se sobre a existência de outras informações e/ou observações que julgar pertinentes ao esclarecimento dos fatos.

Em resposta aos termos da diligência, após intimada pela fiscalização, a empresa apresentou esclarecimentos, descrevendo cada centro de custo glosado, e o seu entendimento sobre a necessidade de reversão das glosas, considerando os atuais critérios para identificação dos insumos para os quais é permitido o creditamento.

A fiscalização apresentou relatório fiscal, se manifestando pela reversão de parte das glosas por aplicação dos critérios da essencialidade e relevância, REsp nº 1.221.170/PR, vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

A contribuinte se manifestou em razão do retorno de diligência, pleiteando para reversão das glosas nos termos do relatório de diligência fiscal, bem como o julgamento procedente do recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**

ADMISSIBILIDADE

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

DA LIDE

Ressalta-se que esse processo e mais um grupo de aproximadamente 20 (processos), foram baixados em diligência pelo Conselho Charles Mayer de Castro Souza por entender que os processos eram idênticos, por tais razões foram reproduzidos o resultado do PAF nº 13502.900721/2011-73 nesse processo.

Tendo em vista o julgamento conjunto do É de ressaltar o julgado 13502.900925/2011-12, acórdão **3201-009.71**:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2007 a 30/06/2007

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

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 relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. STJ, REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, e em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF). E aplicação da NOTA SEI PGFN MF 63/2018.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, (i) acatar a reversão de glosas de acordo com os resultados da diligência, (ii) reverter as glosas em relação aos itens assim identificados no voto: a) “WL de S Cerqueira”, b) “Luana Locação de Veículos Ltda.” e c) ferramentas e acessórios, quais sejam, disco corte, bolsa de ferramentas, porta eletrodos, lâmina serra, lâmina estilete, disco desbastador, martelo borracha, ponta montada, espátulas, lanternas, trena de aço, brocas, desde que apresentem vida útil inferior a um ano; II) por maioria de votos, reverter as glosas de créditos referentes (i) às aquisições de “camisa de segurança com mangas compridas”, “calça profissional” e “macacão” utilizados pelos empregados da área de produção e (ii) ao “Centro de custos de expedição”, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes (Relatora), Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Paulo Régis Venter (Suplente convocado), que negavam provimento nesses tópicos. Designado para redigir o voto vencedor quanto a esses itens o conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior.

Ainda, é necessário esclarecer que no relatório da fiscalização e no acórdão recorrido verifica-se que foi utilizado o conceito de insumo, para fins das contribuições do PIS e COFINS, estabelecido pelas INs SRF nº 247/02 e 404/2004, já afastado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), tomando como diretriz os critérios da essencialidade e relevância. A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;
2. **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.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2o, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Subsidiariamente, caso haja ausência de elementos probatórios, a recorrente solicita, em função da verdade material e da ampla defesa, que o julgamento seja convertido em diligência.

O pleito já foi acatado, com a conversão em diligência na sessão precedente, Resolução nº 3201-002.540.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

1 SODA CÁUSTICA

Assim constou no relatório da unidade de origem:

Soda Cáustica Líquida

Em “Laudo Técnico do Processo Produtivo da Empresa Cibrafertil Companhia Brasileira de Fertilizantes Ltda (doc. 02)”, a recorrente informa que o insumo soda cáustica é utilizada na neutralização de efluentes, essencial ao seu processo produtivo, além de cumprimento de uma determinação legal, conforme destaques abaixo:

2.5. Tratamento de Efluentes - ETEL

Este tratamento é destinado a todo efluente líquido gerado no processo produtivo.

O efluente é oriundo do processo de lavagem de gases e possui na sua composição um pH ácido.

Em regra, o efluente gerado é reutilizado no processo, mas também pode ser descartado no canal de efluente da Cetrel (empresa responsável por tratar os efluentes líquidos e dispor os resíduos sólidos gerados pelas indústrias do Polo de Camaçari). Porém, para que possa ser descartado, é necessário realizar a correção do pH, e, para isso, utiliza-se a Soda Caustica como principal base neutralizante.

2.7. Soda Caustica:

A utilização soda caustica como principal base neutralizante é decorrente do cumprimento de uma determinação legal, que busca garantir as condições e padrões de lançamento de efluentes. A este respeito, importante destacar que a Resolução CONAMA nº 430, de 13 de maio de 2011, em seu art. 16, estabelece que "os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados diretamente no corpo receptor desde que obedeçam às condições e padrões previstos neste artigo, resguardadas outras exigências cabíveis: I - Condições de lançamento de efluentes: a) pH entre 5 a 9".

Opinamos pela reversão da presente glosa, com base na redefinição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, positivado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº5/2018, considerando o tratamento de efluentes essencial e relevante para a produção de fertilizantes, com base nos elementos trazidos aos autos pela Recorrente, assim como por imposição legal para atendimento a exigências ambientais de descarte de efluentes/resíduos.

Deste modo adoto as razões de decidir da unidade de origem, e revento à glosa.

2 SACO 81X60 16X32

Assim se manifestou a unidade de origem:

A presente glosa não se deu em função do conceito de insumo, ao contrário, a fiscalização entendeu tratar-se de embalagens, ratificando o crédito, glosando apenas o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) que foi adicionado ao valor do bem, sendo este tributo recuperável, por tratar-se de contribuinte também desse imposto (IPI).

36. Assim, mediante análise do caso concreto em visita técnica realizada na área de produção da interessada, verifica-se que o item em análise confere ao produto final proteção contra contaminações, bem como mantém as propriedades físicas e químicas do produto. Verifica-se também que tal item caracteriza-se como embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização e que, portanto, não é utilizado especificamente para acondicionamento e transporte do bem, trata-se de elemento que, em face da especificidade do produto, é imprescindível à venda e compõe o produto final. Portanto, as despesas referentes a aquisição dos sacos 81 x 60 16 x 32 serão consideradas para fins de apuração de créditos a descontar da Cofins apurada no regime não-cumulativo. Entretanto, a teor dos demonstrativos às fls. 39 a 41, será excluído das respectivas notas fiscais de aquisição, de nº 33754, 34401, 34439, 34514 e 34545, o valor correspondente ao IPI, no montante de R\$ 4.829,33, R\$ 5.940,00, R\$ 1.188,00, R\$ 2.613,60 e R\$ 96,82, respectivamente, vide fls. 54, 59, 64, 65 e 66, conforme prescrito no inciso I, do § 3º, do art. 8º, da IN SRF nº 404/2004, vide abaixo:

Como se nota acima, o motivo da glosa refere-se ao IPI destacado ter sido incluído ao preço de aquisição do bem, sendo um imposto recuperável (e não especificamente recuperado) para o presente contribuinte, discussão essa que não mantém relação com a nova definição do conceito de insumo estabelecido pela

Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº1.221.170/PR, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins, a ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância.

Ainda assim, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 trata do tema nos seguintes termos:

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis)⁷, estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;
- f) tributos não recuperáveis.

(...)163. Assim, por exemplo, não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos:

a) mão de obra paga a pessoa física, inclusive transporte e manuseio da mercadoria;

b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (ver § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977);

(grifo nosso)

Assim sendo, opinamos pela manutenção das glosas de “Saco 81X60 16X32 (IPI destacado)” destacadas no Parecer DRF/CCI/Saort Nº 073/2011.

Pelas razões expostas, adoto como fundamento, e mantenho as glosas eis que o que apontando pela contribuinte eis que o IPI destacado é recuperável.

3 BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

No que tange aos bens do ativo imobilizado, a contribuinte não demonstrou documentalmente o seu direito, conforme consta no relatório da unidade de origem.

Ainda, para que se busque a verdade material o ônus deve recair sobre quem alega, no presente caso, a contribuinte deve demonstrar por questões de fato e direito qual o fato preponderante de seu direito.

Tal ônus decorre da lógica de que a própria contribuinte prestou informação equivocada ao fisco, no caso em tela, a contribuinte tendo melhor condição de provar, deve ela carrear os autos com documentos aptos para que se busque o direito alegado.

Nesse sentido essa turma já se manifestou:

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2001 DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

Número do processo:13819.903434/2008-56. Número da decisão:3201-004.548. Nome do relator: CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA.

É certo que o formalismo moderado é admitido no processo administrativo fiscal, nesse sentido:

Princípio do formalismo moderado. Entre os mais difundidos cânones do procedimento administrativo figura o princípio do formalismo moderado, também denominado de princípio do informalismo a favor do administrado. 104 Esse primado aparece expressamente na Lei 9.784/1999 (LGPAF) ao prescrever, sob a forma de critério informativo do procedimento e do Processo Administrativo, a adoção de formas simples, suficientes para propiciar grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados, mas desde que observem formalidades essenciais. Ademais, confirma-se o postulado da moderação formal a regra de que os atos administrativos não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir (art. 22 da LGPAF). Com esse conteúdo, pode-se dizer que, à luz da classificação de Ávila, o formalismo ponderado é postulado, pois estabelece como devem ser interpretadas (moderadamente) as formas estabelecidas por regras. Também o Dec. 70.235/1972 (art. 2.º) 105 adota regras segundo as quais os atos e termos processuais conterão somente o indispensável à sua finalidade e não devem conter elementos que comprometam a fidelidade e a certeza de seu conteúdo, devendo ser redigidos em vernáculo, sem rasuras e com clareza (vide, infra, Capítulo 7). O formalismo moderado tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a

forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal. Nesse último sentido a eliminação de formalidades desnecessárias concorre positivamente para a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da CF/1988.¹

Em que pese do aceite do formalismo moderado, este tem o escopo de facilitar a atuação da contribuinte de forma a flexibilizar a produção de provas, por outra banda, tal ônus deve recair sobre quem alega e não de modo simplório atribuir tal condição ao fisco.

Da mesma sorte, tal ônus probatório deve permear o presente PAF por ausência de prova, assim, apesar dos critérios estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, que atribui essencialidade e relevância para fins de conferir o crédito do PIS/COFINS, nada demonstrou a contribuinte, nesse sentido:

Número do processo:13433.721257/2011-11

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003 PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação. ÔNUS DA PROVA. No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Número da decisão:3201-007.556 **Nome do relator:** Márcio Robson Costa

Nego provimento.

4 ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS;

No que tange aos aluguéis de máquinas e equipamentos:

No presente período de apuração (2ºT/2005), a Recorrente escriturou créditos referente a locação de máquinas e/ou equipamentos somente no PA 04/2005 no valor (BC) de R\$ 20.475,15. Intimada a esclarecer, “apresentou os documentos às

¹ Direito Processual Tributário Brasileiro - Edição 2016

Autor:James Marins

Editor:Revista dos Tribunais

TÍTULO II - PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

5. PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/112830808/v9/document/113770980/anchor/a-113770980>

fls. 187 a 200 e 203, nos quais suspostamente comprovariam as despesas realizadas a título de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas. Mediante análise dos documentos verifica-se que se trata de despesas portuárias no desembaraço de rocha fosfática importada”.

Assim sendo, a fiscalização promoveu a glosa desses créditos por não se enquadrarem a despesas com aluguéis de máquinas e/ou equipamentos, conforme escriturado pela ora recorrente.

Em análise a tal glosa, a DRJ entendeu que, ainda que tais créditos pudessem ser reclassificados para condição de serviços utilizados como insumos, existiria a impossibilidade para creditamento, “considerando que os dispêndios com o desembaraço aduaneiro devem ser tratados como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004

Como descrito acima (glosa de Ácido Sulfúrico), a Recorrente viu a oportunidade em sua Manifestação de Inconformidade de creditar-se de “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas (Doc. 05), no valor de R\$ 368.000,69, não demonstrados e escriturados à época da fiscalização, conforme abaixo:

Em vista ao Doc. 5, temos comprovantes de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos. A descrição que consta desses documentos pode-se resumir abaixo:

Locação de Equipamentos (rompedores, compressor, mangueira, grupo gerador, esmerilhadeira, lixadeira)Locação de Guindaste Locação de Bens Móveis Locação/Montagem de Andaimes Locação de equipamentos para movimentação de matéria-prima e produto acabado nº interior de sua unidade industrial no valor cada de R\$ 55.153,02, relativos aos períodos de apuração de 05/2005 e 06/2005.

(iii) indique, de forma segregada e documentalmente comprovada, a que tipo de serviço correspondem as despesas conjuntamente contabilizadas sob os títulos "Serviços de Terminal Logístico", "Serviço de Descarga", "Serviço Portuário", "Serviço Operador Portuário", "Serviço de Armazenamento" e "SRV Transp Rod Fabrica -Porto c/ Cred", ou outras que foram, no item, glosadas pela fiscalização e se, de fato, correspondem a gastos realizados no desembaraço de matéria-prima importada para emprego no processo produtivo (despesas aduaneiras).

Sob a rubrica “Serviços Utilizados como Insumos”, é forçoso deixar patente que nenhum crédito foi escriturado em DACON nesse período de apuração e que, logicamente, nenhuma glosa foi feita

Compreendo que o argumento da contribuinte não merece prosperar, como apontado pela fiscalização não se trata de aluguéis de máquinas e equipamentos, mas sim, outras despesas.

Nego provimento.

5 DESPESAS ADUANEIRAS

No que tange as despesas aduaneiras, assim afirmou em recurso voluntário a contribuinte:

Segundo a decisão recorrida, as despesas relativas a aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na importação de rocha fosfática, matéria prima básica, não se caracterizam como serviços utilizados como insumo, pois, para gerar créditos, os serviços devem ser diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. Em relação ao creditamento sobre os gastos com alocação de máquinas e equipamentos utilizados nas operações portuárias de importação, a DRJ assentou que a Lei 10.865/04 não possibilita o creditamento sobre as despesas incorridas na importação, mas apenas sobre o valor que serviu de base de cálculo para o PIS/COFINS-Importação. Citou, nesse sentido, Solução de Consulta COSIT 241/17.

Envolvendo fato idêntico com a mesma empresa, foi assim julgado nesse CARF:

Número do processo: 13502.901566/2013-74

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2011 a 31/03/2011

DESPESAS ADUANEIRAS DE IMPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. No caso específico, as despesas relativas a aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na importação para remoção da matéria-prima importada, faz parte do seu custo de aquisição, sendo passível de creditamento. A

Número da decisão: 3001-003.061 (...)

3.4 Créditos sobre Despesas Aduaneiras De acordo com a recorrente, apesar de já ser amplamente reconhecido pelo CARF a possibilidade de apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre as despesas aduaneiras, a RFB glosou as despesas relativas a aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na importação de rocha fosfática e nas operações portuárias.

Apresenta jurisprudência do CARF nesse sentido e pede reversão das glosas.

Nesse item, também estou de acordo com a recorrente, no que se refere às despesas aduaneiras de importação de insumos. Para o caso específico, entendo

que esses serviços integram o valor de custo do próprio insumo. Portanto, devida a reversão das glosas.

No que se refere a movimentações portuárias de exportação (quando o processo produtivo já está encerrado) ou despesas que são meras liberalidades da empresa (como despachantes aduaneiros), entendo cabível a glosa.

Portanto, dou parcial provimento nesse item para reverter as glosas sobre as despesas aduaneiras de importação.

Dessa forma, reverto tal glosa.

CONCLUSÃO

Diante do todo o exposto, voto em dar parcial provimento ao recurso da contribuinte para reverter às glosas sobre i) soda caustica e ii) despesas aduaneiras.

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Redatora Designada.

Dirijo do eminente relator apenas no que diz respeito às despesas aduaneiras/com despachante aduaneiro. Nos demais temas acompanho o teor de seu voto.

Com relação aos gastos com despesas aduaneiras e despachante aduaneiro, entendo que não geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos: primeiro, porque são dispêndios pagos a pessoa física; segundo, porque não representam despesas essenciais da recorrente.

Neste ponto, trago, como razões de decidir o voto da 3ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais, cujos fundamentos expressos no voto condutor do acórdão 9303-014.842, de 14 de março de 2024 são transcritos a seguir:

Quanto ao serviço de “desembaraço”, constante do Laudo e da Planilha apresentada pela recorrente, não houve esclarecimentos no recurso voluntário relativo ao serviço. Ademais, não vejo sua aplicação ao processo produtivo, nem sua essencialidade ou relevância.

Já tive a possibilidade de me dirigir a esta Turma Ordinária em setembro de 2020, no Acórdão nº 3402-007.708:

“Acórdão nº 3402-007.708

Sessão de 23 de setembro de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/Pasep no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.”

Em verdade, os serviços de desembaraço das mercadorias importadas estão muito mais próximos às demais atividades meio do contribuinte (como contabilidade e jurídico) do que insumos da produção dos fertilizantes.

Mais ainda, a utilização dos serviços sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas, o que deixa de atender inclusive o tão conhecido “teste de subtração”⁴ proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.

Compartilha deste entendimento o Acórdão abaixo sintetizado:

“Acórdão nº 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019 Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004 PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

[...]

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3o, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não lhe impõem a

obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.”

Pelo exposto, devem ser mantidas as glosas relacionadas aos serviços de desembaraço das mercadorias (despachantes).

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio