



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13811.002244/2005-47
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3302-005.813 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2018
Matéria EMBARGOS DE DECLARAÇÃO e COFINS
Embargante MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

IRRETROATIVIDADE DAS NORMAS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A legislação que dispõe sobre a efetividade da intimação na data em que o sujeito passivo efetua consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária não pode retroagir para atingir fatos pretéritos.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

O prazo decadencial do direito de Lançar tributo não rege o instituto da compensação e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

LIMPEZA DE ESTABELECIMENTO FABRIL QUE SE EQUIPARA A MANUTENÇÃO.

A limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se sedimenta sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração

implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

SERVIÇOS DE ANÁLISE LABORATORIAL AOS QUAIS SÃO SUBMETIDOS OS PRODUTOS DURANTE O PROCESSO FABRIL - INSUMOS.

Os serviços de análise laboratorial, tratados como avaliação de conformidade de produtos na indústria química são necessários à produção do bem, razão pela qual se encaixam nos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA, ARMAZENAGEM, DE CARGA E DESCARGA PRESTADOS NO PAÍS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de movimentação, carga e descarga, armazenagem, prestados no âmbito das operações portuárias no País, ainda que vinculados à operação de importação de insumos da produção, por sobre estes não incidir a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não pode descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, posto que somente asseguraria a apropriação de crédito acaso sobre tais dispêndios incidissem as referidas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para reconhecer a tempestividade do recurso voluntário e em afastar a prejudicial de decadência e no mérito, por qualidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre serviços de remoção de pó de rocha,

pá carregadeira, mão-de-obra especializada em limpeza, fretes sobre insumos tributados com alíquota zero, fretes sobre transferências entre estabelecimentos (empréstimo de matéria-prima recebidos de terceiros, remessa de matérias-primas para outros centros, remessa de matéria-prima para armazenagem, retorno de armazenagem de matéria-prima, retorno de empréstimos de matéria-prima), frete de remessa em consignação para venda, vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães (Suplente convocado) e Paulo Guilherme Déroulède que negavam provimento quanto aos fretes sobre insumos adquiridos à alíquota zero, o Conselheiro Vinícius Guimarães (Suplente convocado) e Raphael Madeira Abad que davam provimento quanto ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados, o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que negava provimento quanto à remessa em consignação para venda, os Conselheiros Raphael Madeira Abad, Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Jr que davam provimento quanto ao crédito sobre serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação. Designado o Conselheiro Orlando Rutigliani Berri para redigir o voto vencedor quanto à negativa de provimento quanto ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados e quanto aos serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Redator designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledé (Presidente), Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração apresentados pela contribuinte com o objetivo de sanar suposta obscuridade no acórdão embargado n. 3302-002.925, de 09 de dezembro de 2015, no bojo do qual foi declarado que o recurso apresentado pela ora embargante foi apresentado de modo intempestivo, nos seguintes termos:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO. PEREMPÇÃO
CARACTERIZADA.**

Efetiva-se a ciência do Contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico - DTE por decurso de prazo, que ocorre quinze dias após a disponibilização da intimação no DTE, ou no dia da abertura do documento, se esse for o evento que ocorrer primeiro nos termos do inciso III, "b" do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Recurso Voluntário Não Reconhecido"

Por meio de Embargos de Declaração, a Embargante suscita obscuridade, visto que o voto condutor, valendo-se da redação atribuída pela Lei nº 12.844/13 à alínea "b", do inciso III, do § 2º, do art. 23, do Decreto nº 70.235/72, considerou que a intimação do acórdão da DRJ teria ocorrido quando a Embargante acessou a decisão em sua caixa postal, em 18/04/2013, iniciando-se o prazo para interposição do recurso em 19/04/2013, de forma que sua apresentação em 24/05/2013 estaria intempestiva.

Destaca ainda que são obscuras as razões do voto condutor do r. acórdão, tendo em vista que a Lei nº 12.844/13 passou a vigorar apenas em 19/07/2013, portanto, posteriormente à interposição do recurso voluntário em análise que, frise-se, ocorreu em 24/05/2013.

Ao final pleiteia a embargante que seja sanada a obscuridade, que seja atribuído efeito infringente aos presentes embargos, para seja reconhecida a tempestividade do recurso voluntário interposto e conseqüentemente, apreciadas as razões recursais.

Com base nas razões aduzidas, com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 259/2009 (RICARF/2009), o Presidente da 2ª TO/3ª Seção/CARF admitiu os embargos de declaração opostos pelo contribuinte.

No mérito, trata-se de processo administrativo consubstanciado em Pedido Eletrônico de Ressarcimento ("PER"), por meio do qual a Recorrente objetiva o ressarcimento de créditos de Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social ("Cofins"), na sistemática não-cumulativa, apurados no terceiro trimestre de 2004.

Por bem redigir os fatos, é de transcrever-se o relatório que embasou a decisão sob exame:

Trata o presente processo de "Declaração de Compensação" (fl. 2) relativa a alegado crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, referente ao 3º trimestre de 2004.

Apensos os processos 13811.002241/2005-11 e 13811.002243/2005-01, ambos também contendo "Declaração de Compensação" relativa a alegado crédito da Cofins, sob idêntico fundamento, e afetos ao mesmo trimestre para o qual este se volta.

Pelo Despacho Decisório de fls. 243/266 houve parcial reconhecimento de direito creditório ("mercado externo"; fl. 265), sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido.

A Autoridade Fiscal responsável pelos trabalhos de auditoria levados a efeito descreve os procedimentos adotados e os exames efetuados, os quais resultaram tanto em aceitação como em rejeição de valores, esta última concretizada por via da glosa de importâncias referentes a serviços de análise de laboratório, serviços profissionais, serviços de movimentação interna, mão-de-obra temporária, serviços de movimentação portuária e fretes sobre aquisições de insumos (notar quadro de glosas em fls. 429, item "9,5")

Externa a Fiscalização, em síntese, entendimento no sentido: de que o serviço de laboratório, conforme Solução de Consulta 174 da SRRF/8aRF/DISIT, de 22.05.2009, itens 15 e 17, não pode ser considerado como aplicado ou consumido diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à espécie;

de que os serviços profissionais, conforme análise da documentação apresentada para comprová-los, referem-se a limpeza, conservação, manutenção, locação de mão-de-obra e remuneração de serviços, que estão sujeitos à retenção pelo tomador do serviço e, portanto, não são passíveis de crédito, também sendo considerados pela Contribuinte gastos com funcionários, tais como bolsa estágio, C.I.E.E. e vistorias, entre outros, que pela Solução de Divergência 15/2008 não se enquadram no conceito de insumo (cita em fls. 250/251 pontos do referido ato administrativo);

de que, com relação a fretes sobre insumos, houve a constatação de créditos calculados sobre fretes relativos a aquisições tributadas a alíquota zero, portanto em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei 10.833/2003, e além disso alguns lançamentos na conta contábil 3061 se referiam a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens;

de que a movimentação portuária refere-se a serviços de descarga de insumos prestados pelo porto, não havendo no art. 3º da Lei 10.833/2003 previsão de crédito para a espécie, que não se caracteriza como insumo, conforme a rt. 8º, inciso I, alínea b, e § 4º, I, da IN SRF 404/2004;

de que as importâncias relativas a movimentação interna referem-se a pagamentos efetuados pela prestação de serviços de movimentação de materiais no interior da indústria, os quais, de conformidade com a Solução de Consulta 174 da SRRF/8aRF/DISIT, de 22.05.2009, itens 15 e 17, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à espécie; de que as importâncias relativas a mão-de-obra temporária referem-se a pagamentos efetuados pela prestação de serviços de locação de mão-de-obra, os quais, de conformidade com a Solução de Consulta 174 da SRRF/8 3RF/DISIT, de 22.05.2009, itens 15 e 17, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos

diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à espécie;

Também cita as despesas que foram aceitas por encontrá-los condizentes ou sem divergências.

Reconhece que as devoluções de venda de mercadoria tributada originalmente pela saída mediante a alíquota de 7,6% relativamente à Cofins e 1,65% relativamente ao PIS dão azo a creditamento, mas observa que este deve ser tratado a parte, sem o concurso de rateio proporcional, dada a relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento, em mesmo montante e tipo de crédito, no caso de eventual devolução.

Contra o Despacho Decisório foi apresentada Manifestação de Inconformidade (lis. 270/300) onde se alega, em síntese, no sentido: de que, embora o procedimento fiscal tenha sido efetuado dentro do prazo legal previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, a glosa pretendida não pode produzir efeitos posto que fulminada pela decadência do direito de lançar previsto no Código Tributário Nacional;

de que a glosa de créditos promove o carregamento para o futuro de valores já utilizados na compensação de tributos devidos, com a subversão da finalidade do procedimento de homologação e indireta alteração do prazo decadencial, em evidente prejuízo da legalidade;

de que o procedimento é igualmente nulo porquanto a Autoridade Fiscal procedeu a diversos ajustes no valor das receitas auferidas com reflexo na base de cálculo das contribuições devidas a cada mês e não indicou a razão dos ajustes e nem a base legal respectiva (menciona, a título de exemplo, o item 8 do Relatório fiscal);

de que houve a glosa de valores referentes a serviços de análise de laboratório, serviços profissionais, serviços de movimentação interna, serviços de movimentação portuária, mão-de-obra temporária e fretes sobre aquisições de insumos, basicamente pelo entendimento de que não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de fertilizantes, não se admitindo, por essa razão, a apuração de créditos relativamente a tais despesas, mas que tal interpretação não está em estrita consonância com a lei tributária, sendo que o direito ao crédito surge da utilização de um insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados a venda; de que, para Marco Aurélio Greco, a aceção do termo "insumo" deve estar vinculada necessariamente ao contexto da exação exigida, devendo, no caso da Cofins, estar atrelada ao aferimento de "receita";

de que a lei requer tão somente, para o deferimento do direito ao crédito, que os insumos sejam apenas utilizados na fabricação ou produção de produtos;

de que a Autoridade Fiscal procedeu à glosa de créditos decorrentes de serviços laboratoriais, valendo-se de Solução de Consulta isolada sem caráter vinculativo;

de que os serviços de análise de laboratório consistem em serviços para auditoria do Ministério da Agricultura, análise laboratorial na fabricação e serviços referentes a controle de qualidade;

de que a ausência de análise laboratorial impossibilita a identificação da qualidade e especificação técnica de produto que a empresa se propõe a vender, e, deste modo, verifica-se que tais gastos dizem respeito a insumos utilizados no processo fabril como itens imprescindíveis para o regular funcionamento da Empresa e para a geração das receitas tributáveis;

de que, quanto aos serviços profissionais, a lei não veda a utilização de créditos com relação a insumos que tenham sido tributados na fonte e, se os serviços são tributados na fonte, é porque são insumos sujeitos à contribuição e, deste modo, podem gerar créditos se forem utilizados no processo de fabricação;

de que limpeza, conservação e manutenção são atividades intrinsecamente ligadas à fabricação, não exigindo a lei, para fins de outorga do direito de crédito, que os insumos sejam consumidos em contato com o produto fabricado;

de que basta para a lei “que os insumos sejam utilizados e sejam devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal” (fl. 284);

de que, no que concerne aos gastos com serviços profissionais, não está a Solução de Divergência 15/2008, adotada para legitimar a glosa, em consonância com a lei;

de que, se a lei quisesse que o direito de crédito estivesse vinculado unicamente ao contato do insumo com o produto fabricado, não teria feito menção às despesas, exigindo a lei, para fins de outorga de crédito, apenas e tão somente que os insumos guardem alguma relação com a fabricação de produtos e sejam utilizados no estabelecimento fabril;

de que a Manifestante contrata com pessoas jurídicas a prestação de serviços de movimentação portuária consistentes na locação de equipamentos (pá-carregadeira) destinadas ao transporte de matérias-primas adquiridas desde o navio até o silo;

de que a movimentação de mercadorias no âmbito de um porto constitui atividade de transporte em sentido amplo, devendo a sua remuneração ser considerada em essência com frete;

de que, relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito, decorrentes de créditos distintos, pois houve

dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida (Cofins) e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros (Cofins-importação), sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação, sendo que o creditamento referente ao Cofins-importação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II;

de que os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados com base num critério de utilização direta na industrialização enquanto que, para a lei, basta "que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal" (fl. 293);

de que a Autoridade Fiscal não nega a vinculação desses insumos com o processo produtivo, apenas firma-se no pressuposto de que tais serviços não se enquadram no conceito de insumo;

de que, na falta de delimitação ou condição imposta por lei, insumo é toda utilidade que contribui em caráter essencial para o normal funcionamento de uma fábrica; de que, para a lei, o direito de crédito nasce com a utilização de um insumo no processo de produção, fabricação ou prestação de serviços;

de que a lei, quando empregou a vocábulo "utilizado", quis fazer referência ostensiva aos bens e serviços usados, empregados, aplicados, gastos, adotados, tornados úteis, proveitosos ou que tenham alguma valia ou que serviram para alguma finalidade;

de que os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril, contribuindo diretamente no processo produtivo mediante a colocação e retirada de matérias-primas nas máquinas misturadoras de fertilizantes, não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte da contribuição em pauta, vedando a lei, unicamente, a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas;

de que a Fiscalização encontrou suposta ilegalidade do crédito sobre fretes pagos em razão de mercadorias adquiridas (importadas) sob alíquota zero, posto que não geram direito a crédito e, daí, o frete correspondente também não geraria, mas se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o raciocínio carece de congruência lógica; de que a Fiscalização encontrou suposta ilegalidade do crédito sobre fretes pagos em razão do transporte de mercadorias de/para armazenagem ou depósito, despesas que constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido, sendo que os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial, representando uma extensão do estabelecimento industrial;

e de que o empréstimo de mercadorias constitui o cerne do contrato de mútuo e quando a Manifestante está na posição de mutuária, ela adquire mercadorias com fulcro no que dispõe o art. 587 do Código Civil, sob um regime jurídico distinto do aplicável ao contrato de compra e venda e quando obtém bens destinados ao seu processo produtivo e paga pelo respectivo transporte, "a MANIFESTANTE adquire um insumo vinculado à produção da mesma natureza daquele necessário à obtenção do bem (a matéria-prima) sob o regime do contrato de compra e venda, razão pela qual não pode lhe ser negado o direito ao crédito" (fl. 299).

Requer a declaração de nulidade do procedimento fiscal em razão da decadência do direito da Fazenda e o restabelecimento in totum dos créditos glosados.

Sobreveio então o julgamento da DRJ São Paulo cujas ementas seguem transcritas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade da decisão proferida por autoridade competente, contra a qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

O prazo decadencial do direito de Lançar tributo não rege o instituto da compensação e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

SERVIÇOS NÃO APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma, não dando azo a creditamento.

DESPESAS COM TRANSPORTE ENTRE DISTINTAS UNIDADES DO SUJEITO PASSIVO OU DENTRO DA MESMA UNIDADE PRODUTIVA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Impossível a constituição de créditos sobre fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo e sobre

despesas com transporte/movimentação de matérias-primas, produtos em elaboração ou elaborados dentro da mesma unidade produtiva do sujeito passivo

FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição.

Irresignada com a decisão proferida pela DRJ (e-fls. 393 e seguintes), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 429 e seguintes) perante este Colegiado que inicialmente foi declarado INTEMPESTIVO por esta Turma.

Contudo, após a apresentação de Embargos Declaratórios foi suprida a obscuridade e reconhecida a tempestividade do Recurso, onde foram aduzidos os seguintes argumentos, assim sintetizados:

Em Preliminar de Mérito a recorrente sustentou a decadência parcial do direito do fisco de revisar a apuração da COFINS e de glosar os créditos deste tributo relativamente ao terceiro trimestre do ano calendário de 2004.

Que os créditos compensados pela Recorrente se subsumem ao conceito de insumos.

Que serviços de análise laboratorial subsumem-se ao conceito de "bens e serviços utilizados como insumos".

Que serviços de limpeza, conservação, manutenção e locação de mão de obra se subsumem ao conceito de "bens e serviços utilizados como insumos".

Que os demais serviços profissionais listados no Despacho Decisório também são essenciais à atividade da Recorrente.

Que despesas de armazenagem e fretes subsumem-se ao conceito de "bens e serviços utilizados como insumos".

Que os fretes sobre insumos tributados à alíquota zero geram créditos tributários.

Que os fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos geram créditos tributários.

Que os serviços de movimentação portuária e de carga e descarga e movimentação interna geram créditos tributários.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad - Relator

1. Análise dos Embargos de Declaração relativos à tempestividade do Recurso.

Uma vez cumpridos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos presentes embargos de declaração, para análise do alegado vício de obscuridade.

Embora esteja registrado que o contribuinte tenha tomado ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade com a abertura do sistema, prevalece no caso a ciência por decurso de prazo que ocorreu conforme o "Termo de Ciência por Decurso de Prazo" visto que a Lei nº 12.844, de 2013 que dispôs sobre a efetividade da intimação na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto no inciso III, alínea "a" do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, foi publicada no DOU de 19/07/2013, sendo portanto incabível a geração pelo sistema do "Termo de Abertura de Documento" para fins de efetividade da ciência nele consignada.

Estando demonstrado que o contribuinte tomou ciência do Acórdão de Impugnação conforme "Termo de Ciência por Decurso de Prazo" correspondente ao 15º (décimo quinto dia) contado da data da disponibilização na Caixa Postal, conforme prevê o art. 23, § 2º, III, "a" do nº 70.235, de 1972, norma vigente à época da apresentação do Recurso Voluntário, a apresentação do referido recurso através do Termo de Solicitação de Juntada, é tempestiva.

Efetivamente, entende-se que se para a constatação da intempestividade foi utilizada norma ainda não vigente caso, reconheço que há obscuridade para ACOLHER OS PRESENTES EMBARGOS COM EFEITOS INFRINGENTES, para SUPERAR A INTEMPESTIVIDADE E PASSAR À ANÁLISE DO PRESENTE RECURSO.

2. Preliminar de decadência.

Da decadência parcial do direito do fisco de revisar a apuração da COFINS e de glosar os créditos deste tributo relativamente ao terceiro trimestre do ano calendário de 2004.

Em relação à alegação de que, em 2010 encontrava-se decaído o direito do fisco de revisar lançamentos relativos ao ano de 2004, adoto as razões esposadas pelo Nobre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator do processo n. 11.543.100064/2015-10, no qual foi proferido o Acórdão Unânime lavrado em 27 de setembro de 2017 e tombado sob o n. 3201-003.170, cujo fragmento segue abaixo transcrito.

"A recorrente alega a decadência do direito de indeferir o crédito.

Não lhe assiste razão.

A decadência é a cessação do direito potestativo, pela ultrapassagem de prazo legal, para os fins da segurança

jurídica. No direito tributário, se aplica à constituição de ofício do tributo.

Não existe decadência de informações contábeis. Qualquer indébito alegado somente pode ser deferido se revestido de legalidade estrita. Em hipótese alguma um crédito ilegal poderá ser deferido pela passagem do tempo. O que se impede, pela passagem do tempo, é a constituição do crédito ou sua cobrança. Jamais o deferimento de crédito/indébito ilegal.

Assim, qualquer requerimento de restituição ou ressarcimento, enseja a auditoria de sua legalidade, desde sua origem. Ocorre que, ainda que o indébito seja ilegal, se tiver havido declaração de compensação, e ultrapassados 5 anos, não se pode mais cobrar o débito compensado, porém, jamais se restituirá o crédito ilegal.

A legislação da compensação tributária é expressa em estabelecer o prazo de 5 anos para a homologação da compensação, isto é, da extinção do débito (crédito tributário) por um alegado crédito. Não se homologa pedido de crédito ou restituição:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Por óbvio, se o prazo de homologação da compensação é contado a partir da Declaração de Compensação, o indébito poderá ser anterior a 5 anos.

Portanto, afasto a preliminar suscitada.

Fulcrado em tais razões, afasto a preliminar suscitada.

Não foram suscitadas outras questões preliminares razão pela qual passo à análise do mérito.

3. Admissibilidade do Recurso Voluntário.

Superada a intempestividade, verifica-se que o recurso se reveste dos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, bem como a matéria é de competência deste colegiado, razão pela qual passo à análise do mérito.

4. Análise do Mérito do Recurso Voluntário.

Antes de adentrar no mérito propriamente dito do recurso cumpre destacar que o conceito de insumos para efeitos de creditamento das contribuições sociais não cumulativas diz respeito à pertinência, relevância e essencialidade do referido produto ou serviço em relação ao processo produtivo, considerando a imprescindibilidade de determinado item, seja ele bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Em relação a este ponto é necessário cotejar as atividades com o conceito de insumo assim esposado por este colegiado, à luz das razões recursais que podem ser assim resumidas:

- Serviços como insumos (Laboratório, limpeza e diversos) [III.3.2]
- Frete dos insumos tributados à alíquota zero e transferências [III.3.3]
- Movimentação portuária, carga, descarga e movimentação interna. [III.3.4]

4.1. Os Serviços Utilizados Como Insumos. (item III.3.2 do RV)

4.1.1. Os serviços de laboratório - análise laboratorial enquanto avaliação de conformidade de produtos.

Em relação aos serviços de análise laboratorial, tratadas como avaliação de conformidade de produtos na indústria química, entende-se que são necessários à produção do bem, razão pela qual se encaixam nos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Por esta razão é de se dar provimento ao Recurso no que diz respeito ao direito a crédito por despesas com serviços de análise laboratorial.

4.1.2. Os serviços de limpeza, conservação, manutenção e locação de mão de obra.

A Recorrente sustenta que a "limpeza" não é uma mera atividade de asseio ou estética como seria em uma residência ou em um escritório, por exemplo, mas sim de uma espécie de manutenção dos equipamentos fabris, eis que utiliza-se rocha moída em pó, que se acumula pelas máquinas, e que esta limpeza é imprescindível ao funcionamento delas, que até parariam de funcionar pelo excesso de resíduos nelas depositadas, se não fosse a referida limpeza.

Partindo-se do conceito já acima esposado, tem-se que a referida limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se sedimenta

sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

4.1.3. Demais serviços tratados como insumos.

Sob o item demais serviços profissionais a recorrente abarcou diversos serviços, até bolsa estágio e vistorias, que não se subsumem ao conceito de "bens e serviços utilizados como insumos" que, aliás, sua essencialidade sequer foi suficientemente demonstrada quando do Recurso Voluntário, razões pelas quais não se deve reformar a decisão que os glosou.

4.2. Fretes sobre insumos tributados à Alíquota Zero e de Transferências. (item III.3.3 do RV)

Em relação a este ponto existe uma interessante controvérsia no âmbito do CARF, o que demonstra a aridez do tema.

Inicialmente, há um entendimento, concessa venia superado, segundo o qual não haveria previsão legal que autorizasse o referido creditamento.

Contudo, analisando-se o artigo 3º da Lei 10.833 tem-se que é autorizado o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados com insumos.

Recentemente, já no ano de 2018, a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu acórdão (Acórdão nº 9303006.218, de 24/01/2018), no qual manifestou o seu entendimento acerca da possibilidade de que os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, da mesma forma que os gastos com fretes na movimentação destes insumos no processo fabril.

No caso dos presentes autos, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete, vez que despesa onerada pelas contribuições, devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos essenciais ao processo produtivo.

Vale destacar que este é o entendimento adotado pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção do CARF, no bojo do processo 10925.722369/2012-41, Acórdão 3201-003.454, julgado em 27 de fevereiro de 2018, tendo a Conselheira Tatiana J. Belisário como Redatora Designada especificamente em relação a este ponto.

Por estas razões, dou provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao aproveitamento da COFINS sobre o frete de insumos tributados à alíquota zero.

4.3. Serviços de Movimentação Portuária, de Carga e Descarga e Movimentação Portuária. (Item III.3.4 do RV)

Os custos de movimentação portuária relativas a bens que são considerados insumos, devem gerar crédito de PIS e COFINS monofásico. Se tradicionalmente admite-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo, não há razão lógica para não

equipará-lo à desestiva, descarregamento e movimentação, despesas relacionadas à operação física de importação que têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo. Tratam-se de insumos de atividades que compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

A armazenagem de insumos e de produtos acabados, bem como o frete, realizados entre estabelecimentos, durante a fabricação do produto final, são considerados de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

4.4. Os fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos

No caso do aproveitamento do crédito tributário sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, admite-se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.

O assunto foi recentemente (15 de maio de 2018) decidido pela Terceira Turma da Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no processo n. 13053.000315/2007-68, gerando o Acórdão 9303-006.729, que tem como ementa:

"Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 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. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições".

Tal decisão, por sua vez, foi lastreada no aresto que versa sobre a matéria referente ao direito de crédito de PIS e COFINS em operações de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, foi julgado pela Câmara Superior pela sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do artigo 47 do RICARF, sessão de 17 de maio de 2017, onde foi proferido o acórdão nº **9303005.132**, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Desta forma, conclusivamente, é de se admitir o aproveitamento do crédito tributário sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, eis que se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.

Por estes motivos, é de se dar provimento ao Recurso em relação à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

5. Conclusões.

Conclusivamente, por todo o exposto, após dar provimento aos Embargos de Declaração, atribuindo-lhes efeitos infringentes com o objetivo de reconhecer a tempestividade do Recurso Voluntário, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar total provimento ao presente Recurso Voluntário para reconhecer os créditos relativos aos serviços de limpeza de estabelecimento fabril que se equipara à manutenção, reconhecer os créditos sobre as despesas com serviços de análise laboratorial, reconhecer os créditos relativos às despesas com armazenagem e fretes de insumos e produtos acabados, reconhecer os créditos sobre insumos tributados à alíquota zero, bem como serviços de movimentação portuária, carga, descarga e movimentação interna.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Voto Vencedor

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri - Redator Designado

Com a devida licença aos argumentos do I. Conselheiro Relator e *concessa venia* aos meus pares que entenderam diversamente, fato é que o colegiado do voto acima dissentiu, no que tange a negativa de provimento do direito ao crédito referente ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados e quanto aos serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação.

Desta feita, procurarei, na sequência, consignar o entendimento que norteou a maioria dos membros do presente Colegiado, negando provimento ao recurso voluntário, quanto aos referidos temas.

Preâmbulo

De início, reproduzo as razões pelas quais o I. Relator do voto vencido proveu o recurso voluntário, *verbis*:

1.3. Serviços utilizados como insumos notadamente fretes sobre insumos tributados à alíquota zero, frete sobre transferências e o frete no retorno de empréstimos de matéria prima. (item III.3.3 do Recurso Voluntário)

A armazenagem de insumos e de produtos acabados, bem como o frete, realizados entre estabelecimentos, durante a fabricação do produto final, são considerados de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

(...)

Quanto aos fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, admite-se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.

O assunto foi recentemente (15 de maio de 2018) decidido pela Terceira Turma da Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no processo n. 13053.000315/2007-68, gerando o Acórdão 9303-006.729, que tem como ementa:

(...)

Tal decisão, por sua vez, foi lastreada no aresto que versa sobre a matéria referente ao direito de crédito de PIS e COFINS em operações de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, foi julgado pela Câmara Superior pela sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do artigo 47 do RICARF, sessão de 17 de maio de 2017, onde foi proferido o

acórdão nº 9303005.132, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Desta forma, conclusivamente, é de se admitir o aproveitamento do crédito tributário sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, eis que se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.

Por estes motivos, é de se dar provimento ao Recurso em relação a este tópico.

** * **

1.4. Créditos sobre serviços de movimentação portuária, armazenagem, de carga e descarga e de movimentação interna. (Item III.3.4 do Recurso Voluntário)

Os custos de movimentação portuária relativas a bens que são considerados insumos, devem gerar crédito de PIS e COFINS. Se tradicionalmente admite-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo, não há razão lógica para não equipar-lo à desestiva, descarregamento e movimentação, despesas relacionadas à operação física de importação que têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo. Tratam-se de insumos de atividade e compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

Das Decisões Judiciais e Administrativas

Advirta-se que resultam improficuos os julgados administrativos referidos

pelo contribuinte, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do artigo 100 do CTN determina, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (grifei)

A este respeito, veja-se também o Parecer Normativo CST nº 390, de 31.05.1971, *verbis*:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a

qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Deste modo, as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis perante este Colegiado, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 11.196, de 21.11.2005.

Em relação às decisões judiciais, cabe ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais em regra não vinculam o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional -CTN-. Deveras, a obrigatoriedade de que a decisão administrativa reproduza os entendimentos expressos nos julgados dos Tribunais Superiores, para além dos casos concretos a que se refiram tais julgamentos, se verifica somente quanto às súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal -STF- nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), bem como nos casos previstos no artigo 19 da Lei nº 10.552, de 19.07.2002, conforme disciplinados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12.01.2014, que assim dispõem, *verbis*:

Lei nº 10.552, de 2002:

(...)

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os

incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013).

(...)

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014:

(...)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

(...)

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

(...)

§ 6º Para fins do disposto neste artigo, ratificam-se as Notas PGFN/CRJ nº 1.114, de 30 de agosto de 2012, PGFN/CRJ nº 1.155, de 11 de setembro de 2012, PGFN/CRJ nº 1.582, de 7 de dezembro de 2012, e PGFN/CRJ nº 1.549, de 3 de dezembro de 2012.

(...)

No presente caso não se verifica nenhuma das situações acima referidas e, portanto, as decisões judiciais e administrativas colacionadas pelo recorrente não têm o condão de afastar a aplicação da legislação em vigor.

Breve síntese dos fatos - Histórico

Depreende-se do presente Despacho Decisório que a fiscalização, após proceder aos exames de praxe, reconheceu parcialmente o direito creditório vindicado pelo contribuinte, resultando na homologação das Declarações de Compensação neste vinculadas até o limite do crédito deferido para utilização em compensação no próprio mês.

Insurgindo-se contra os termos do Despacho Decisório, o contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade para alegar, afora a questão atinente à decadência do direito de lançar, no que diz respeito às glosas afeitas a este voto vencedor, que a fiscalização, não obstante não negar a vinculação "desses insumos com o processo produtivo, apenas firma-se no pressuposto de que tais serviços não se enquadram no conceito de insumo"; porém, "na falta de delimitação ou condição imposta por lei, insumo é toda utilidade que contribui em caráter essencial para o normal funcionamento de uma fábrica"; desta feita, "o direito de crédito nasce com a utilização de um insumo no processo de produção, fabricação ou prestação de serviços".

Neste sentido, sintetiza seu inconformismo, quanto aos temas em apreço, aduzindo que (trechos extraídos do Relatório do Acórdão proferido pela 1ª Instância), *verbis*:

(...)

- a movimentação de mercadorias no âmbito de um porto constitui atividade de transporte em sentido amplo, devendo a sua remuneração ser considerada em essência com frete;

- relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito, decorrentes de créditos distintos, pois houve dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida (PIS/PASEP) e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros (PIS-Importação);

- sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação, sendo que o creditamento referente ao PIS-Importação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II;

- os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados pois para a lei basta "que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal" (fl. 580);

- a Autoridade Fiscal não nega a vinculação desses insumos com o processo produtivo, apenas firma-se no pressuposto de que tais serviços não se enquadram no conceito de insumo; de que os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril, contribuindo diretamente no processo produtivo mediante a colocação e retirada de matérias-primas nas máquinas misturadoras de fertilizantes, não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP, vedando a lei, unicamente, a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas;

(...)

- fretes pagos em razão do transporte de mercadorias de/para armazenagem ou depósito expressam despesas que constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido, decorrendo da adoção de medidas de otimização de sua logística ou da cadeia de suprimentos na qual a Manifestante age tanto como receptora quanto como entregadora de bens;

- os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial porque são locais que representam uma extensão do estabelecimento fabril;

(...)

Procedendo à análise da manifestação de inconformidade ofertada, o Colegiado de 1ª Instância, mantendo incólume a autuação fiscal, declarou-a improcedente.

Ainda não se conformando com o desfecho do pleito, o Recorrente comparece aos autos para apresentar Recurso Voluntário, que, em síntese, reproduz as questões suscitadas em sede de manifestação de inconformidade, no intuito de, uma vez mais, requer o restabelecimento integral dos créditos glosados, por entender que referidos insumos tem o condão de gerar créditos tributários e que ignorar tal direito representa a violação do princípio da razoabilidade.

Do fundamento deste voto vencedor

-Do conceito de insumo

Note-se, em face das glosas acima destacadas e das considerações trazidas na manifestação de inconformidade, reproduzidas na peça recursal que remetem ao conceito de insumo, é de bom alvitre verificar o marco normativo sobre a matéria conforme a seguir transcrito, *verbis*:

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: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1ª do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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, consumidas 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)
(Vigência)*

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: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1ª do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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) (Vigência)

Assim, conforme dispõem os artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, poderá a pessoa jurídica submetida ao regime da não-cumulatividade descontar créditos calculados em relação aos bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, observando que até a entrada em vigor da Lei nº 10.685, em 01.05.2004, esse direito ao crédito somente alcançava os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

A matéria em tela foi e ainda é muito revisitada neste colendo Colegiado; neste sentido, sem mais delongas, também em atenção ao primado da economicidade e, portanto, evitando-se maiores digressões sobre o tema "conceito de insumo", é suficiente indicar os precedentes que retratam-no fielmente, pontuando-se que a exegese que se extrai das prescrições dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 quanto à possibilidade de crédito, relativamente aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, corresponde uma via interpretativa que não é tão restritiva quanto aquela que adota o conceito utilizado pela legislação do IPI, nem tão abrangente quanto a que faz uso do conceito utilizado pela legislação do IR, correspondendo, portanto, à identificação dos seguintes critérios, na análise do caso concreto: (i) bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, ou seja, bens ou serviços que tenham relação de pertinência com a produção, fabricação ou prestação de serviço, ainda que não tenham contato direto; (ii) bens ou serviços que não tenham seu aproveitamento vedado pela lei.

Com efeito, o regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins busca desonerar as contribuições incidentes sobre a receita mediante a atribuição de crédito na aquisição dos insumos que serão utilizados na produção do bem e na prestação dos serviços, objetos da atividade-fim da empresa.

Como antes explicitado, neste ponto a controvérsia reside, principalmente, sobre a pretensão de alargamento do conceito de insumos, previsto na legislação que rege o regime não cumulativo do PIS e da Cofins, alargamento este que poderia ampliar o creditamento para a quase totalidade dos dispêndios efetuados pela empresa.

Outro fator de extrema relevância a ser considerado na definição do que vem a ser insumo para efeitos de não cumulatividade do PIS e da Cofins é a **finalidade do próprio regime**, descrita na Exposição de Motivos da Lei nº 10.833, de 2003, e a qual merece detida análise neste momento, *verbis*:

Lei nº 10.833, de 2003 - Exposição de Motivos:

“1.1 - O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes - em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra”.
(grifei)

Percebe-se, portanto, que o regime não cumulativo do PIS e da Cofins tem, como escopo maior, o estímulo da eficiência econômica, a distribuição de riquezas, a geração de empregos e o freio ao processo de verticalização de empresas.

Evidencie-se, portanto, que a concessão irrestrita de créditos escapa à finalidade do regime não cumulativo, descrito pelo legislador em efetiva interpretação autêntica na Exposição de Motivos da Lei nº 10.833, de 2003, e ultrapassa o limite do razoável: as empresas não terão apenas o crédito que lhes garantirá o incentivo da não verticalização - terão também direito a créditos que excedem ao escopo da lei, reduzindo sobremaneira seus custos, e transformando o PIS e a Cofins em tributos incidentes não sobre a receita/faturamento, mas sobre o lucro.

Desta feita, concluindo, permitir que o conceito de insumo seja ampliado irrestritamente, com a inclusão de todos os custos e despesas suportados pelo contribuinte, equivale ao desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e ao esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

A título de fundamentação e esclarecimento, cita-se, como exemplo, alguns precedentes:

- Acórdão nº 3302-003.096, de 15.03.2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

Ementa: INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.
(grifei).

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.(grifei).

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

- Acórdão nº 3302-003.212, de 16.05.2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007

PRODUTO SEM DIREITO A CRÉDITO. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Se para o produto transportado (mercadorias adquiridas de pessoas físicas, mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação etc) é vedado o direito de dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, pelo mesmo motivo, tal vedação também se estende aos gastos como frete relativos à operação de transporte dos referidos produtos, que a eles se agregam como custo de produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições (valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei 10.865/2004), nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para armazéns gerais. (grifei).

TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete relativo à operação de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos do próprio contribuinte propicia o direito ao crédito da contribuição como custo de produção dos produtos destinados à venda.

DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA VENDIDA. GASTO COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por compor o custo do bem devolvido, é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre os gastos com frete pagos na operação de devolução de produto/mercadoria vendido, cuja receita tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e submetido à prévia tributação segundo o regime não cumulativo.

GASTOS COM FRETE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS. CABIMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo, ainda que haja previsão legal da dedução, a glosa dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser integralmente mantida se o contribuinte não comprova a realização do pagamento dos gastos com frete à pessoa jurídica domiciliada no País com documento hábil e idôneo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007

DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO ADEQUADA E SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOCORRÊNCIA CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e cujas conclusões foram apresentadas de forma congruente e devidamente fundamentada.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA A IMPRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. POSSIBILIDADE.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Estabelecidas as premissas interpretativas adotadas para a solução do presente litígio, para fins de analisarmos o caso em apreço, transcrevo excertos do Recurso Voluntário apresentado, cujos os quais informam algumas características do contribuinte, vejamos:

111.2 - Breve Descritivo das Atividades da Recorrente

36. Antes de adentrar nas questões de mérito que serão cabalmente exploradas mais adiante, cumpre trazer um breve descritivo de quem é a Recorrente, quais são suas atividades e, principalmente, como opera e produz, conceitos sem os quais

não é possível ter uma perfeita noção do que pode ou não ser considerado "insumo" em sua atividade produtiva.

37. A Recorrente pertence ao Grupo Mosaic, um dos líderes mundiais na produção e comercialização de fertilizantes e nutrientes para alimentação animal, contribuindo com produtos, serviços e soluções para clientes em mais de 40 países, sendo a maior produtora de fosfato e uma das maiores mineradoras de potássio do mundo.

38. O Grupo Mosaic surgiu como fruto da união entre a Cargill Fertilizantes e a IMC Global - duas empresas líderes, respeitadas e reconhecidas no agronegócio, sendo que sua principal representante (The Mosaic Company) está localizada na cidade de Minnesota (EUA), pessoa jurídica essa de capital aberto, com ações listadas na Bolsa de Valores de Nova York.

39. No Brasil, um dos maiores consumidores mundiais de fertilizantes, a Recorrente atua na importação, comercialização e distribuição de matérias-primas, e na produção de ingredientes para nutrição animal e fertilizantes para aplicação em todas as culturas agrícolas. Note-se que o Brasil não é auto-suficiente na produção de matéria-prima para fabricação de fertilizantes sintéticos', fato que obriga a Recorrente a importar grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo.

40. Além de possuir diversas regionais comerciais e unidades fabris, portuárias e de armazenagem estrategicamente localizadas nos principais Estados consumidores de fertilizantes, a Recorrente também detém (i) 62% do controle da Fospar, empresa produtora de fertilizantes fosfatados e operações portuárias, com unidade fabril e terminal portuário e Paranaguá (PR); e (ii) 45% da Indústria de Fertilizantes de Cubatão - IFC, que opera serviços de mistura e distribuição de fertilizantes.

41. O processo produtivo de fertilizantes sintéticos, atividade principal da Recorrente, pode ser resumido em uma série de reações químicas e misturas de materiais para obtenção do resultado final, sem prejuízo de outros produtos fabricados pela Recorrente, como, por exemplo, produtos para nutrição animal.

Note-se que faz parte do seu objeto social, a indústria, o comércio, a revenda, a importação e a exportação de produtos fertilizantes, seja na condição de matéria-prima ou de produto acabado.

-Do frete sobre transferência entre centros UB de produtos acabados

Desta feita, assentada na hermenêutica que se extrai dos dispositivos acima citados, com escopo nos fundamentos apresentados no início da parte meritória com vistas à interpretação que balizaria a análise das glosas, entendo que o contribuinte ao descrever que os dispêndios com os fretes advém, em síntese, da necessidade de transportar produtos acabados entre suas unidades para garantir a necessária agilidade no atendimento de seus clientes e afins, evidenciou ao juízo de interpretação que se extrai das prescrições do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quanto à impossibilidade do referido crédito, visto que embora sejam dispêndios necessários à atividade empresarial do contribuinte, não se enquadram nas disposições

normativas antes reproduzidas quanto ao conceito de insumo, uma vez que já que não tem pertinência direta com o processo produtivo, sendo incabível o direito ao crédito, por falta de previsão legal.

Para o fim de reforçar este argumento, peço licença para reproduzir excertos da detalhada e escorreita análise de caso idêntico, constante no voto proferido no Acórdão nº 3302-003.212, de 16.05.2016, pelo I. Conselheiro José Fernandes sobre a matéria em análise, *verbis*:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais. (grifei).

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no

art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais. (grifei).

Pelo exposto, mantém-se a glosa efetuada referente ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados.

-Dos "serviços portuários" na operação de importação de insumos

Prosseguindo, em suma, para a fiscalização, os serviços de operação portuária prestados (carga, descarga, armazenagem, etc.), como não se enquadrava no conceito de insumo foram glosados.

O recorrente, por sua vez, em síntese, alegou que os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados pois para a lei basta “que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal”.

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.

No entanto, no âmbito da operação de importação, o direito ao crédito somente é assegurado em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, conforme expressamente determina o § 1º do artigo 15 da Lei nº 10.685, de 2004, a seguir reproduzido, *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 nºs 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 nº 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 nº 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)

As alegações do recorrente, no sentido de que basta que os insumos sejam utilizados e consumidos no processo fabril não se aplica ao caso em tela, uma vez que se trata de insumos importados, para os quais a legislação, expressamente, só admitiu o crédito relativos às contribuições efetivamente pagas pelo importador.

Por essas razões, deve ser integralmente mantida a glosa referente aos serviços de movimentação, carga, descarga, armazenagem de mercadorias, realizados no âmbito da operação portuária, em face do procedimento de importação de insumos da produção.

Da conclusão

Com base em tais considerações, relativamente ao presente voto vencedor, decidiu a maioria do Colegiado, por negar provimento ao recurso voluntário, para manter a decisão recorrida no que diz respeito as glosas de frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados e dos serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri