



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13861.000051/2005-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-014.035 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2024  
**Recorrente** ULTRAFERTIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/06/2005

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE

Quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo do transporte, incluído no seu valor de aquisição, compõe de base de cálculo do valor a ser apropriado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição não dão direito ao crédito.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E AQUISIÇÃO DE PEÇAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Diante da ausência de prova de que os créditos pretendidos referem-se a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa, bem como da falta de comprovação de que os serviços têm natureza de insumo e cumprem os requisitos do art. 3º, § 2º e § 3º da Lei nº 10.833/2003, o creditamento desses itens deve ser negado (art. 170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15).

GASTOS COM ARMAZENAGEM, MOVIMENTAÇÃO INTERNA E REMOÇÃO DE GESSO.

Aplicando-se o conceito de insumos exposto nos autos, os gastos com movimentação e armazenagem de insumos dentro dos próprios estabelecimentos da contribuinte vinculados as despesas oriundas de contratos, firmados com terceiros, correspondem a insumos de seu processo produtivo, posto necessários ao desempenho de sua atividade, gerando direito a créditos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ALUGUÉIS. CONDIÇÕES.

Somente geram créditos na apuração não cumulativa os gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Ausente a comprovação da utilização em tais atividades, correta a glosa dos créditos.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE..

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo do ônus de contestar especificamente cada produto glosado e demonstrar através de argumentos sólidos, inclusive com a precisa indicação no suporte documental, a utilização de tais produtos em seu processo produtivo, descabe o provimento do recurso voluntário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INVIABILIDADE. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS AO LONGO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Quando a parte não aproveita as diversas oportunidades ao longo PAF, no sentido de carrear a instrução probatória de forma completa e eficaz, apta a cancelar seu pleito, não se torna cabível o pedido de diligência. Esta providência é excepcional e deve ser entendida como *ultima ratio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre serviços de frete na compra de bens utilizados como insumos, sobre serviço de remoção de gesso e sobre serviços de armazenagem e movimentação interna de insumos.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Cuida o presente processo de Declarações de Compensação, por meio das quais a contribuinte aproveita créditos não cumulativos da contribuição COFINS, apurados nos meses de agosto de 2004 a junho de 2005, dos mercados externo e interno, visando a extinção de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Para tanto, as declarações foram formalizadas nos processos fiscais de nº 13861.000051/2005-66, 13861.000052/2005-19, 13861.000060/2005-57, e, 13861.000061/2005-00.

Tendo em vista que as compensações formuladas abrangem créditos dos mesmos períodos de apuração, a conferência e implementação das compensações foram objeto de um único Despacho Decisório da DRF em Santos, que aqui se analisa.

Desta, conforme a autoridade do Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort) da DRF em Santos, os créditos pleiteados foram submetidos à conferência, quanto à regularidade fiscal e contábil, pelo Serviço de Fiscalização da mesma delegacia, que, após diligenciar junto a empresa, lavrou os Termos de Verificação Fiscal de fls. 53/64 (processo 13861000051/2005-66), fls. 55/66 (processo 13861000052/2005-19), fls. 16/29 (processo 13861000060/2005-57) e fls. 17/27 (processo 13861.000061/2005-00).

Dando seguimento à análise fiscal, e com base nos Termos de Verificação Fiscal, o Seort exarou o Despacho Decisório nº 94/2009, homologando parcialmente as compensações, até o limite do crédito. Nesta decisão, a autoridade do Seort individualizou, por processo, os créditos pretendidos pela contribuinte, como se segue, e fundamentou seu despacho.

### PROCESSO 13861.000051/2005-66 PROTOCOLO 30.06.2005

| P.APURAÇÃO | VALOR      |
|------------|------------|
| ago/04     | 54.382,99  |
| set/04     | 61.094,34  |
| out/04     | 25.296,05  |
| nov/04     | 45.838,77  |
| dez/04     | 110.222,49 |
| jan/05     | 51.839,42  |
| fev/05     | 65.905,87  |
| mar/05     | 137.634,86 |

### PROCESSO 13861.000052/2005-19 PROTOCOLO 30.06.2005

| P.APURAÇÃO | VALOR        |
|------------|--------------|
| ago/04     | 198.316,05   |
| set/04     | 1.410.471,81 |
| out/04     | 60.438,88    |
| nov/04     | 148.291,70   |
| dez/04     | 736.178,16   |
| jan/05     | 388.909,74   |
| fev/05     | 399.540,71   |
| mar/05     | 812.668,98   |

### PROCESSO 13861.000060/2005-57 PROTOCOLO 29.07.2005

| P.APURAÇÃO | VALOR     |
|------------|-----------|
| abr/05     | 93.095,30 |
| mai/05     | 92.648,07 |
| jun/05     | 56.293,07 |

| PROCESSO 13861.000061/2005-00 PROTOCOLO 29.07.2005 |            |
|----------------------------------------------------|------------|
| P. APURAÇÃO                                        | VALOR      |
| mar/05                                             | 765.447,23 |
| abr/05                                             | 970.773,77 |
| mai/05                                             | 971.635,01 |
| jun/05                                             | 326.510,12 |

(...) Fundamentação

*O pedido formulado tem por fundamento legal a autorização, estabelecida no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, para que as pessoas jurídicas, que apuram seu lucro pelo real, possam constituir créditos de Cofins, relativos a insumos e outros itens, destinados à produção de seus bens ou serviços, com vistas à não cumulatividade da contribuição.*

*A referida norma legal ainda autoriza a manutenção e o aproveitamento dos créditos, relacionados com a produção de mercadorias destinadas à exportação, para compensação com outros tributos, quando eles excederem o valor da própria contribuição devida no período, como mostra o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, a seguir transcrito..(...)*

*De acordo com o Dacon - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, a interessada auferiu parte de seu faturamento da atividade de exportação.*

*Desta forma, ela adquiriu, para o mesmo período de apuração, mais crédito da contribuição social da Cofins do que débito, gerando-lhe um direito creditório que pretende aproveitar na compensação com outros tributos, sob o auspício do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 534, de 01.04.2005, abaixo parcialmente transcrito. (...)*

*Deve ser mencionado, por oportuno, que a interessada, da mesma forma, obteve créditos nas operações feitas no mercado interno, pretendendo utilizá-los na compensação com outros tributos, mas que são aptos apenas para dedução da própria contribuição.*

*Sendo assim, foram promovidos ajustes no seu pedido, de forma a adequar o aproveitamento dos créditos à legislação em vigor.*

*Verificada a legitimidade do procedimento relativa aos créditos de Cofins obtidos com a exportação de produtos, o pedido em questão foi submetido ao Serviço de Fiscalização desta Delegacia, de cuja ação fiscal, descrita nos Termos de Verificação e Constatação Fiscal juntados aos autos, decorreu a convalidação de parte deles, conforme planilha abaixo.*

*Tabela (...)*

*Vale lembrar que dos créditos acima reconhecidos, foi abatida a Cofins apurada no mês, decorrente das operações da empresa no mercado interno, conforme determina o referido artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 534/2005, que alterou o artigo 21 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004.*

*Portanto, diante dos valores conferidos pela autoridade fiscal, para fins do reconhecimento do direito creditório formulado, foi necessária fazer um novo ajuste nos créditos, tanto os do mercado interno, como os do externo, de forma a se chegar ao montante compensável, visto que os apurados no mercado interno só podem ser utilizados para dedução da própria contribuição.*

*O ajuste que se fez foi o de abater da contribuição devida no mês, todo o crédito obtido no mercado interno, reconhecido pelo Auditor Fiscal responsável pela conferência dos créditos, e, quando este foi insuficiente, complementa-lo com parte dos relativos às operações de mercado externo, conforme planilha anexa, podendo ser o saldo da Cofins, passível de compensação, resumido pela equação abaixo, cuja decodificação encontra-se lá descrita.*

$$H=(F+E)-D$$

A planilha reflete ainda a restauração de ofício relativa ao crédito do mercado interno, indicando que no período em causa foi apurado saldo nos meses de abril e maio de 2005, que poderá ser aproveitado para quitar a contribuição devida nos meses subseqüentes.

Isto posto, com base no acima exposto e com fundamento no artigo 170 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, na Lei nº 10. 833/2003 e alterações posteriores, bem como no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, proponho que os créditos de Cofins, abaixo relacionados, obtidos em razão de sua não cumulatividade e oriundos da exportação de mercadorias, possam ser utilizados nas compensações pleiteadas nos processos em exame até os limites deferidos.

| <i>Periodo de Apuração</i> | <i>Saldo Credor Exportação</i> |
|----------------------------|--------------------------------|
| <i>Ago/2004</i>            | <i>0,00</i>                    |
| <i>Set/2004</i>            | <i>51.004,86</i>               |
| <i>Out/2004</i>            | <i>0,00</i>                    |
| <i>Nov/2004</i>            | <i>0,00</i>                    |
| <i>Dez/2004</i>            | <i>100.494,55</i>              |
| <i>Jan/2005</i>            | <i>11.980,93</i>               |
| <i>Fev/2005</i>            | <i>58.717,39</i>               |
| <i>Mar/2005</i>            | <i>116.112,79</i>              |
| <i>Abr/2005</i>            | <i>84.765,68</i>               |
| <i>Mai/2005</i>            | <i>87.276,68</i>               |
| <i>Jun/2005</i>            | <i>48.238,34</i>               |

A contribuinte, irrisignada com o teor do despacho decisório, que deferiu em parte os crédito por ela utilizados em compensação, apresentou manifestação de inconformidade, alegando:

*A Requerente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades preponderantes: (i) a produção, industrialização e comercialização de fertilizantes e produtos similares, de defensivos agrícolas, corretivos de solo e demais insumos agrícolas e pecuários; e, (ii) o aproveitamento industrial de minérios fosfatados e associados, incluindo nestes o aproveitamento de outros minérios e minerais, associados ou não a estes e também a obtenção de outros produtos químicos.*

*Por estar sujeita à apuração da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, a Requerente calcula e escritura créditos da referida contribuição, referente às aquisições realizadas, nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.*

*Tendo em vista que grande parte das vendas que realiza está sujeita à alíquota zero da COFINS ou é exportada, a Requerente regularmente apura saldo credor da contribuição. O excesso de créditos apurados é utilizado para a compensação de valores devidos de outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no art. 5º da Lei 10.833/03.*

Consignou a manifestante que após ter apresentado as declarações de compensação, a DRF em Santos realizou procedimento fiscal que concluiu pela glosa em parte dos créditos por utilizados, conforme quadro abaixo:

| Compensação          | Origem do Crédito          | Declarado      | Reconhecido    | Débito em aberto |
|----------------------|----------------------------|----------------|----------------|------------------|
| 13861.000051/2005-66 | Cofins Exp ago 04 a mar 05 | R\$ 522.214,79 | R\$ 403.035,60 | R\$ 119.179,19   |

|                      |                                  |                  |                |                  |
|----------------------|----------------------------------|------------------|----------------|------------------|
| 13861.000052/2005-19 | Cofins aliq zero ago 04 a mar 05 | R\$ 3.389.368,80 | R\$ 0,00       | R\$ 3.389.368,80 |
| 13861.000060/2005-57 | Cofins Exp abr 05 a jun 05       | R\$ 242.036,44   | R\$ 220.280,70 | R\$ 21.755,74    |
| 13861.000061/2005-00 | Cofins aliq zero mar 05 a jun 05 | R\$ 3.034.366,13 | R\$ 0,00       | R\$ 3.034.366,13 |
| TOTAL                |                                  | R\$ 7.187.986,16 | R\$ 623.316,30 | R\$ 6.564.669,86 |

Continuou a interessada:

*De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal e respectivos Anexos que acompanham o despacho decisório lavrado, o indeferimento das compensações pautou-se na glosa dos créditos apropriados sobre a aquisição dos seguintes itens:*

*Anexo I: Aquisições de mercadorias e produtos, partes e peças e serviços, especialmente serviços de transportes para estabelecimento industrial, adquiridos como bens e insumos de produção supostamente em desacordo com o aproveitamento de crédito previsto no art. 30 da Lei nº 10.833/2003;*

*Anexo II: Aquisição de bens e insumos de produção adquiridos com alíquota zero da COFINS;*

*Anexo III: Despesas e custos lançados como créditos a descontar, tais como aquisições de mercadorias e produtos, partes e peças e serviços adquiridos como bens e insumos de produção, supostamente não enquadrados nos direitos de crédito no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.*

*Todavia, demonstrar-se-á pelas razões de fato e de direito a seguir expostas que o despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal em Santos/SP não reúne condições de subsistir, devendo ser prontamente cancelada a exigência dos valores não compensados a título de CSL e IRPJ no período de apuração maio de 2005.*

Em seguida, a contribuinte iniciou sua argumentação preliminar acerca dos equívocos constantes no Despacho Decisório, e na emissão da carta de cobrança do saldo de imposto a pagar.

Por fim, discorreu sobre o direito ao ressarcimento de créditos apurados no mercado interno em decorrência das vendas sujeitas à alíquota zero da contribuição social, assunto que será abordado no voto.

No mérito, a contribuinte inicia sua manifestação sobre o direito de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumo.

*(..) Parte dos créditos de COFINS apropriados pela Requerente no período objeto da autuação fiscal é decorrente da aquisição de "mercadorias e produtos, de partes e peças e de serviços - bens e insumos da produção" empregados diretamente no processo produtivo e que, segundo a Fiscalização, não foram comprovados pela empresa.*

Dando seguimento, a interessada passa a contra argumentar, extensamente, as diversas glosas efetuadas pela fiscalização notadamente sobre:

- aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial decorrente da aquisição de insumos pela Requerente, e não nas operações de venda;
- bens e serviços utilizados como insumo, itens contemplados com alíquota zero, e itens que não estão sujeitas à alíquota zero da COFINS;
- bens e serviços utilizados como insumo.
- gastos com armazenagem e movimentação interna.
- Locação de equipamentos.

Ao final, requereu o reconhecimento do direito creditório, conforme se segue:

#### IV. PEDIDO

*Por todo o acima exposto, requer-se, preliminarmente, a reforma do Despacho Decisório DRF/STS nº 94 para reconhecer o direito da Requerente à utilização*

*do saldo credor apurado em decorrência da venda de produtos no mercado interno sujeitos à alíquota zero da COFINS, no período de agosto de 2004 a junho de 2005, utilizados para a compensação de débito de CSL e IRPJ apurados em maio e junho de 2005, conforme Declarações de Compensação controladas pelos PAF's n.ºs 13.861.000052/2005-19 e 13.861.000061/2005-00.*

*Com relação ao mérito, requer seja declarada a improcedência do lançamento fiscal impugnado com o reconhecimento dos créditos de COFINS decorrentes:*

*(1) Das operações de frete decorrentes da aquisição de mercadorias e produtos, partes e peças e serviços adquiridos como bens e insumos de produção, listados no Anexo 1 da Fiscalização;*

*(ii) Da aquisição de bens e insumos de produção adquiridos com alíquota zero da COFINS, listados no Anexo 2 da Fiscalização, que sejam aplicados na produção de itens cuja saída é regularmente tributada;*

*(iii) Da aquisição de serviços e partes e peças adquiridos como insumo e listados no Anexo 3 da Fiscalização, uma vez que empregados na manutenção do equipamentos industriais da Requerente, assim como os valores pagos em decorrência da armazenagem externa de insumos e na locação de equipamentos empregados nas atividades da Requerente, uma vez que devidamente autorizados pela legislação de regência.*

*Por oportuno, a Requerente requer, desde já, a realização de diligência fiscal visando à comprovação das alegações expostas na presente Manifestação de Inconformidade, uma vez que a Fiscalização não trouxe uma análise específica de cada aquisição que gerou crédito glosado.*

*Nesses termos, Pede deferimento.*

A lide foi decidida pela 3ª Turma da DRJ em Campinas/SP, nos termos do Acórdão nº 05-31.636 (fls.535/550), de 13/12/2010 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, ratificando o disposto no Despacho Decisório, nos termos da Ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/06/2005 `

DCOMP. NÃO CUMULATIVIDADE. SALDO CREDOR DE PIS. APROVEITAMENTO SEM PREVISÃO LEGAL.

Os créditos calculados sobre os insumos vinculados às operações de venda de mercadorias e serviços sujeitos à tributação normal da COFINS, poderão ser descontado com a respectiva contribuição apurada nos períodos subsequentes, não existindo previsão legal para aproveitamento do saldo de crédito mediante compensação.

FRETE NA COMPRA DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA

Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito.

AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO

As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como instuno em produtos ou serviços sujeitos à alíquota (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição não dão direito ao crédito.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE**

Somente os serviços diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto geram crédito da contribuição social.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls.554/605), no qual repropõe os argumentos já aduzidos na Manifestação de Inconformidade, em síntese, requer em o direito ao ressarcimento de créditos apurados no mercado interno em decorrência de vendas sujeitas à alíquota zero da contribuição, bem como o reconhecimento do direito ao crédito ordinário de PIS, sobre os seguintes dispêndios: (a) frete na compra de bens utilizados como insumos; (b) aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (Anexo 2); (c) serviço de manutenção de equipamentos e partes e peças (Anexo 3); (d) serviço de remoção de gesso (Anexo 3); (e) serviço de armazenagem e movimentação interna (Anexo 3); e, (f) locação de equipamentos (Anexo 3).

O processo administrativo 13861.000.052/2005-19 de cobrança foi apensado ao principal uma vez que se refere ao mesmo Direito Creditório (fl.606).

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

***I – Da admissibilidade:***

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 21/02/2011 (fl.552) e protocolou Recurso Voluntário em 22/03/2011 (fl.554) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

***III – Do mérito:***

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedidos de compensação por meio dos quais a contribuinte aproveita créditos não cumulativos da contribuição para a COFINS, apurados nos meses de abril de 2005 a março de 2005, do mercado externo e interno, deferido parcialmente pela Unidade de Origem.

As divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias:

- a) frete na compra de bens utilizados como insumos;***
- b) aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (Anexo 2);***
- c) serviço de manutenção de equipamentos e partes e peças (Anexo 3);***

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

**d) serviço de remoção de gesso (Anexo 3);**

**e) serviço de armazenagem e movimentação interna (Anexo 3); e,**

**f) locação de equipamentos (Anexo 3).**

Consta dos autos tratar-se de pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades preponderantes: (i) a produção, industrialização e comercialização de fertilizantes e produtos similares, de defensivos agrícolas, corretivos de solo e demais insumos agrícolas e pecuários; e, (ii) o aproveitamento industrial de minérios fosfatados e associados, incluindo nestes o aproveitamento de outros minérios e minerais, associados ou não a estes e também a obtenção de outros produtos químicos.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

**Conceito de insumos:**

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, esclarece que o critério da essencialidade “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”, enquanto o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR é 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.

Nesse contexto, a análise será feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na

produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise das glosas.

***Do alegado direito ao ressarcimento de créditos apurados no mercado interno em decorrência de vendas sujeitas à alíquota zero da contribuição:***

Primeiramente, defende a recorrente o direito de utilizar do saldo credor de COFINS apurado em decorrência da venda de produtos no mercado interno sujeitos à alíquota zero, bem como a possibilidade de utilização para compensação de débitos próprios administrados pela SRFB, conforme Declaração de Compensação controlada pelo PAF 13861.000052/2005-19 (anexo a este), no montante de R\$3.389.368,80.

Afirma a recorrente que “*apura créditos excedentes passíveis de ressarcimento em decorrência de duas situações distintas: (i) exportação de produtos, cuja receita não está sujeita à incidência do PIS; e (ii) venda de produtos no mercado interno sujeita à alíquota zero da contribuição*”.

Defende que “*desde a edição da Medida Provisória nº 206/2004, convertida na Lei nº 11.033/2004, não resta dúvida com relação à possibilidade da manutenção dos créditos decorrentes da venda de produtos tributados pelo PIS à alíquota zero, e quanto à possibilidade de utilização deste para compensação de débitos próprios administrados pela Secretaria da Receita Federal*”. Nesse sentido, aduz que “*como se verifica pelo próprio Termo de Verificação e Constatação Fiscal PAF nº 13861.000052/2005-19, parte da receita apurada pela Recorrente é submetida à alíquota zero do PIS*”.

Sem razão a recorrente nesse ponto. Vejamos.

Consta do Despacho Decisório que a empresa apresentou Declarações de Compensação, referente ao crédito da Contribuição para a COFINS - Mercado Externo, nos termos do parágrafo 1º do art. 5º da Lei nº 10.833/2003, no total de R\$ 552.214,79, tendo sido deferido o importe de R\$ 403.035,60.

Já nos autos do PAF nº 13861000052/2005-19 (anexo a este), referente ao mesmo período, a interessada transmitiu Declarações de Compensação relativo ao crédito da Contribuição para o COFINS – Mercado Interno, de março/2005 a junho/2005), no total de R\$ R\$3.389.368,80, **glosados integralmente, por não estarem contemplados na legislação**, conforme os registros nos anexos contido nos autos. Vejamos:

| Compensação          | Origem do Crédito                | Declarado        | Reconhecido    | Débito em aberto |
|----------------------|----------------------------------|------------------|----------------|------------------|
| 13861.000051/2005-66 | Cofins Exp ago 04 a mar 05       | R\$ 522.214,79   | R\$ 403.035,60 | R\$ 119.179,19   |
| 13861.000052/2005-19 | Cofins alíq zero ago 04 a mar 05 | R\$ 3.389.368,80 | R\$ 0,00       | R\$ 3.389.368,80 |
| 13861.000060/2005-57 | Cofins Exp abr 05 a jun 05       | R\$ 242.036,44   | R\$ 220.280,70 | R\$ 21.755,74    |
| 13861.000061/2005-00 | Cofins alíq zero mar 05 a jun 05 | R\$ 3.034.366,13 | R\$ 0,00       | R\$ 3.034.366,13 |
| TOTAL                |                                  | R\$ 7.187.986,16 | R\$ 623.316,30 | R\$ 6.564.669,86 |

A recorrente pretende construir uma argumentação para contornar a vedação expressa contida no § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, que veda expressamente o crédito nas aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição. Ademais, o art. 17, da Lei nº 11.033/2004, citado, prevê que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência

da Contribuição para o COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Tal permissivo legal é aplicado somente quando o contribuinte é onerado pelo COFINS na aquisição.

Ademais, a planilha reflete ainda a restauração de ofício relativo ao crédito do mercado interno, indicando que no período em causa não houve saldo, em virtude dele ter sido totalmente aproveitado para quitar a contribuição devida nesses meses.

Portanto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Passo à análise das glosas.

**a) frete na compra de bens utilizados como insumos (Anexo I):**

A autoridade fiscal glosou os créditos apropriados pela recorrente referentes à aquisição de serviços de transporte por estabelecimento industrial devido a não comprovação pela empresa que seriam insumos, ou serviços base de insumos. Aduz ainda não ser possível a apropriação de créditos em relação a fretes decorrentes de entradas e nas aquisições de matérias primas, por ausência de previsão legal.

Segundo a DRJ “analisando o disposto na Lei nº 10.637/2002, verifica-se que não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra, mas tão somente quando das operações de venda”.

Nesse tópico, contrapõe a recorrente que o frete contratado refere-se à aquisição de insumos, tais como de lenha, empregada nas caldeiras, e de soda líquida e que esses insumos são utilizados no processo de fabricação de fertilizantes e demais produtos químicos comercializados pela por ela.

Pelo conceito de insumo adotado nesse voto, o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos, integrando o cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002).

Nesse sentido concluiu o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, no Acórdão 3401- 005.234:

(...) há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.

Dessa forma, deve ser revertida a glosa sobre os serviços de frete na aquisição de insumos.

**b) aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (Anexo 2):**

Segundo consta do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, foram glosados créditos referentes a aquisições de insumos da produção contemplados com a redução da alíquota zero, nos termos do benefício fiscal concedido pela Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Vejamos:

ANEXO 2 — Este anexo registra as entradas e os débitos de aquisições de mercadorias e produtos - bens e insumos da produção, em ordem cronológica, contemplados com a

redução da alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, e que **não tem direito a Crédito a Descontar da Contribuição do PIS**, conforme os artigos nº 37 e 46 da Lei nº 10.865/2004.

ANEXO 2-A — Consolida as entradas e os débitos de aquisições de mercadorias e produtos - bens e insumos da produção especificados no Anexo 2, por ordem de classificação fiscal, ou seja, as mercadorias dos **Capítulos 25, 31 e 38.08 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, conforme especificado nos incisos I, II e IV do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.**

Dentre os produtos relacionados no Anexo 2, temos: cal hidratada, óxido de magnésio. Sulfato amônio fertilizante granula, cimento comum, pedra britada, areia média lavada, cloreto de sódio, argamassa, nalco ST-70, etc.

A previsão legal para a desoneração dos produtos adquiridos pela recorrente, está no art. 1º da Lei nº 10.925/2004, *in verbis*:

A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004

Art. 1º **Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:** [\(Vigência\) \(Vide Decreto nº 5.630, de 2005\)](#)

I - **adubos** ou **fertilizantes** classificados no **Capítulo 31**, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo [Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas](#);

II - defensivos agropecuários classificados na **posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas**;

(...)

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no **Capítulo 25 da TIPI**;

O fundamento para a glosa reside no disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual não admite a apuração de créditos de PIS e COFINS no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições. Vejamos:

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

(...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (grifou-se)

Defende a recorrente que “*desde a edição da Medida Provisória nº 206/2004, convertida na Lei nº 11.033/2004, não resta dúvida com relação à possibilidade da manutenção dos créditos decorrentes da venda de produtos tributados pelo PIS à alíquota zero, e quanto à possibilidade de utilização deste para compensação de débitos próprios administrados pela Secretaria da Receita Federal*”.

Quanto ao artigo 17 da Lei nº 11.033/04, citado pela recorrente, este prevê que “as **vendas** efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, **pelo vendedor**, dos créditos vinculados a essas operações”.

De imediato se observa o equívoco na alegação da recorrente: o dispositivo legal traz regra determinando que, quando o contribuinte realizar VENDAS com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, os créditos referentes às aquisições dos insumos utilizados nestas vendas podem ser mantidos (de onde se conclui que as aquisições foram tributadas). Em nenhum momento o texto permite concluir que, quando o contribuinte realizar AQUISIÇÕES com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, poderia manter tais créditos, mesmo porque os créditos simplesmente não existem.

O STJ já decidiu esta matéria no julgamento do REsp nº 1.895.255/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, com publicação em 05/05/2022:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que **o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação** (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:

Súmula Vinculante n. 58/STF: "**Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade**";

Repercussão Geral Tema n. 844: "**O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero**".

2. **O art. 17, da Lei n. 11.033/2004**, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, **não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) **de bens sujeitos à tributação monofásica**, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (critério da especialidade), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (critério cronológico) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (critério sistemático).

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp.

n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a douta Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, setor farmacêutico, setor de autopeças), **a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, caput, da CF/88 - princípio da eficiência da administração pública - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade.**

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTE.

10.3. **O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. **O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos)** quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

11. Recurso especial não provido.

Como se verifica, duas teses aprovadas neste julgamento são contrárias ao pleito do recorrente: a primeira, quando determina que: “*O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos **cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor***”, uma vez que, à semelhança do art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (monofasia), o inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 também veda a tomada de créditos (aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição).

A segunda tese determina que “*O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) **quando as respectivas vendas** forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência*”, confirmando o quanto sustentado neste voto sobre a não aplicação do art. 17 da Lei 11.033/2004 nos casos em que são as aquisições, e não as vendas, que são efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Como exaustivamente tratado acima, os produtos listados no Anexo 2, foram glosados por se tratarem de insumos contemplados com a redução da alíquota zero, nos termos do benefício fiscal concedido pela Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, o que impede a apuração de créditos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em outra vertente, a interessada argumenta que *não produz apenas adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários ou corretivos de solo, como consignado no Relatório Fiscal, acobertados em operações de venda pela alíquota zero do COFINS, mas também produtos químicos de natureza diversa, vendidos como matérias-primas destinadas às indústrias químicas (item “a” do artigo 3º do seu Estatuto Social), cujas vendas não estão sujeitas à alíquota zero do COFINS*”. Entende, que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, revogou a limitação prevista no § 2º do art. 3º das Leis 10.631/02 e 10.833/03, autorizando o crédito nas vendas efetuadas com suspensão, alíquota zero ou não incidência das contribuições.

Nesse sentido defende o seguinte:

Veja-se, a exemplo, o “Óxido de magnésio” objeto de diversas Notas Fiscais listadas pela Fiscalização no Anexo 2. Esse item é utilizado como matéria prima na produção do nitrato de amônio vendido pela Requerente a indústrias químicas. Sobre a venda de tal produto, não há a incidência da COFINS à alíquota zero.

Logo, havendo a tributação no momento em que ocorre a saída do produto no qual foi utilizado o insumo adquirido à alíquota zero, deve ser mantido o crédito contribuição, em estrita observância ao princípio da não-cumulatividade, segundo qual se deve fazer incidir a tributação apenas sobre a parcela adicionada ao bem comercializado.

Não o fazendo, onera-se, injustificadamente, aquele que, para a comercialização de determinado bem, necessita adquirir insumos não tributados, ao passo que o elo anterior da cadeia beneficia-se da desoneração tributada.

Pelo exposto, deve ser autorizado o creditamento, pela Recorrente, dos insumos adquiridos sob alíquota zero, revogando-se a glosa efetuada pela Fiscalização e mantida pela DRJ de Campinas.

Ainda, no tópico “II.4. *Cal Hidratada*”, também listado no Anexo 2, a recorrente explica sua utilização em outras áreas como na lagoa de decantação mantida em suas unidades industriais. Aduz que esse item, embora seja consumido na produção de fertilizantes, também é utilizado na fabricação de produtos químicos tributados, uma vez que os efluentes no qual são aplicados decorrem tanto da produção de fertilizantes, quanto de produtos químicos diversos como o ácido sulfúrico.

Os argumentos explicitados pela recorrente descrevem a utilidade dos insumos em seu processo produtivo, contudo, deveria a recorrente trazer o mínimo de subsídios suficientes para comprovar a segregação quanto a utilização desses insumos em seu processo produtivo, tais como fotos na unidade fabril, laudo descritivo do seu processo produtivo, tornando-se impossível sua identificação para julgamento.

É de se esperar que, quando a contribuinte alegue possuir direito em relação a glosa de crédito, que o faça especificando, demonstrando, separando as operações específicas a que teria o direito, devendo demonstrar e separar do valor total das notas fiscais glosadas pela Fiscalização, o valor do crédito em relação a este item, e assim por diante, de forma que, o julgador possa identificar a liquidez e certeza dos valores por ela reclamados.

Além do mais, como se sabe, nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois “(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato<sup>2</sup>”, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>3</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil<sup>4</sup>.

Assim, deve ser negado provimento ao recurso nesse ponto.

**c) *serviço de manutenção de equipamentos, partes e peças e materiais sobressalentes utilizados:***

A DRJ, corroborando o entendimento da fiscalização, manteve a glosa dos créditos relativos aos serviços de manutenção em equipamentos industriais, bem como as partes e peças empregadas para este fim, por entender que somente geram crédito de COFINS os bens que sofram alterações, tais como o desgaste, ou dano ou a perda de propriedades físicas ou

<sup>2</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

<sup>3</sup> Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

<sup>4</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Cita a Solução de Divergência Cosit nº 35, de 2008.

Sobre este tópico, a recorrente afirma trata-se de aquisições de serviços de manutenção em equipamentos industriais e partes e peças empregadas na manutenção, além de diversos outros serviços empregados como insumo na produção de bens. Cita como exemplo o contrato firmado com a JB Manutenção, Contrato de Prestação de Serviços nº UFF-1590/02, que tem como objeto a prestação de "serviços de manutenção de equipamentos móveis, refrigeração e lubrificação no complexo industrial de Araucária" em diversas unidades visando atingir a máxima eficácia do sistema de produção, através da melhoria contínua dos equipamentos da contratante, no que se refere às atividades de manutenção, permitindo a utilização ótima e confiável de suas instalações para suas próprias atividades produtivas, via a disponibilidade dos equipamentos e sistemas industriais.

Aduz que dentre os serviços de manutenção prestados pela JP Manutenção, destacam-se as atividades relacionadas aos equipamentos de calderaria, e que a segurança e manutenção das caldeiras é condição imposta pela legislação.

Ainda, sobre os "Materiais e Sobressalentes para Manutenção", também listados no Anexo 3, destinam-se à substituição de itens desgastados em função do processo produtivo da Recorrente.

Nesse ponto, entendo que a argumentação é genérica e deixa de demonstrar de forma detalhada e individualizada as glosas e a relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida no contexto do processo produtivo.

Sabe-se que as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

Contudo, como bem evidenciado pela decisão recorrida *“é de se esperar que, quando a contribuinte alegue possuir direito em relação a glosa de crédito, que o faça especificando, demonstrando, separando as operações específicas a que teria o direito, devendo demonstrar e separar do valor total das notas fiscais glosadas pela Fiscalização, o valor do crédito em relação a este item, e assim por diante, de forma que, o julgador possa identificar a liquidez e certeza dos valores por ela reclamados”*.

Com efeito, compulsando os autos, não há qualquer elemento probatório para demonstrar a natureza de tais despesas e sua utilidade na unidade fabril, que possam elucidar, de forma suficiente e necessária, sua participação efetiva no processo produtivo, além do mais os contratos citados pela recorrente não constam dos autos. Nessa lógica, deveria a recorrente trazer o mínimo de subsídios suficientes para comprovar a utilização desses itens em seu processo produtivo, tais como fotos na unidade fabril, laudo descritivo do seu processo produtivo, indicando a utilização de cada bem e serviço etc.

Ainda, não consta dos autos documentos ou esclarecimentos, que evidenciem se os custos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo não prologam a vida útil do bem em prazo superior a um ano, que conforme a legislação do imposto sobre a renda, devem

ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação (art. 346, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99<sup>5</sup>).

Como tratado no tópico acima, em se tratando de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Assim, nego provimento a este capítulo recursal.

**d) serviço de remoção de gesso (Anexo 3):**

A DRJ, corroborando o entendimento da fiscalização, manteve a glosa sobre os custos com serviço de remoção de gesso baseada na Solução de Divergência nº 26/2008. Segundo a decisão de piso, *embora a contribuinte tenha gastos com o serviço de remoção de gesso, utilizando-o para movimentar as pilhas de gesso da área industrial para a área de armazenamento, tal serviço está caracterizado como serviço de transporte entre as unidades internas da empresa, não se amoldando aos serviços aplicados na fabricação do produto.*

Em relação aos custos com serviço de remoção de gesso, defende trata-se de serviço prestado pela empresa MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda. (Contrato CMC 1464/01), que tem por objeto a "*operação e manuseio das pilhas de gesso*", e é essencial para que se possa produzir o ácido fosfórico, e o próprio gesso removido, embora seja obtido na condição de subproduto, é comercializado pela requerente na condição de produto final.

Ainda, afirma que o ácido fosfórico, produzido pela recorrente, é utilizado como matéria-prima para produção de fertilizantes fosfatados de alta concentração. O ácido fosfórico é obtido por meio da reação química entre o ácido sulfúrico e a rocha fosfática. Esta reação forma o ácido fosfórico e também o gesso, que, evidentemente, necessita ser removido da área de produção industrial até o local de seu processamento e armazenagem.

---

<sup>5</sup> Decreto nº 3.000/99

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III)

E conclui que os serviços de remoção de gesso possuem dupla justificativa para o direito creditório do PIS, quais sejam: (i) por se tratar de serviço aplicado na produção de subproduto (gesso) comercializado pela Recorrente sujeito à incidência das contribuições (ii) por se tratar de serviço aplicado no processo produtivo de fertilizantes fosfatados de alta concentração.

Com razão a Recorrente.

De acordo com a utilização do serviço, não resta dúvida quanto a sua essencialidade para a produção dos produtos vendidos, haja vista que se o lote de gesso produzido não for removido para local adequado para armazenamento impede a produção de novo lote de ácido fosfórico e o próprio gesso decorrente de nova reação química.

Nesse mesmo sentido, tem-se o acórdão n.º 3201-002.000, tratando da mesma empresa, em período de apuração diverso, *in verbis*:

Serviços aplicados na remoção do gesso

Foram glosados os créditos referentes a gastos com a prestação de serviços de remoção e expedição de gesso e serviços eventuais, prestados pela empresa Porã Sistema de Remoções Ltda, e por serviços de operação e manuseio das pilhas de gesso, prestados pela empresa MGM Engenharia e operações Industriais Ltda. A recorrente afirma que o serviço de remoção de gesso é essencial para que se possa produzir o ácido fosfórico, e o próprio gesso removido, embora seja obtido na condição de subproduto, seria comercializado na condição de produto final. Constata-se, de pronto, que o serviço em tela é utilizado no processo industrial da contribuinte, de modo a incluir-se no conceito de insumos, permitindo o creditamento.

(Acórdão n.º 3201-002.000 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 15983.000037/2009-35, Rel. Conselheiro Carlos Mayer de Castro Souza, Sessão de 26 de janeiro de 2016)

Desta feita, reverte-se a glosa em relação aos gastos com remoção de gesso.

**e) serviço de armazenagem e movimentação interna (Anexo 3):**

Com relação a tais custos relativo aos serviços de armazenagem e movimentação interna, glosados em virtude de não se enquadrarem nos direitos de crédito especificados no artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, que possui previsão apenas sobre frete nas operações de venda, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora, para tanto, invocou o art. 1º do Ato Declaratório interpretativo SRF n.º 2, de 17 de fevereiro de 2005.

Em contra partida defende a recorrente trata-se de movimentação e armazenagem de insumos dentro do próprio estabelecimento, por constituir custo de aquisição desses itens, suportado pela própria empresa, e, nessa condição, devem ter seu creditamento autorizado nos termos do art. 3º, inciso II da Lei n.º 10.637/02.

Afirma que *em face da complexidade do processo produtivo da Recorrente, que tem início na extração mineral dos insumos aplicados na produção de fertilizantes e demais produtos químicos até a composição final desses bens e sua colocação no mercado consumidor, é imprescindível o transporte interno desses insumos entre os diversos setores do seu parque industrial, assim como a sua adequada armazenagem até o momento da utilização.*

Sobre esses custos, trás as seguintes informações:

Tome-se, como exemplo, os serviços prestados pela CESARI — Empresa Multimodal de Movimentação de Materiais Ltda. Os serviços contratados correspondem à

armazenagem e movimentação de insumos realizados dentro do estabelecimento industrial da Recorrente, localizado em Cubatão/SP. Ou seja, sequer houve o transporte e a transferência de bens a terceiros, como ocorre em operações de venda de mercadorias.

(...)

O contrato firmado com o prestador de Serviços CESARI define bem a natureza dos serviços realizados, que consiste na “*recepção, conferência, depósito, manuseio, guarda, expedição e controle de estoque*” de insumos.

O mesmo raciocínio se aplica aos serviços prestados pela empresa Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda., cujo contrato tem por objeto “*movimentação e manuseio de granéis sólidos, movimentação e manuseio de matérias primas, descarga de enxofre, transferência de rocha, alimentação do poço de fusão de enxofre e movimentação do pátio ferroviário; dragagem, manuseio e transporte interno de resíduos das lagoas SEP I e SEP II, (...)*”

Foram também objeto de glosa pela Fiscalização os serviços abrangidos pelo Contrato nº UPM 1771/00, firmado com a MOGI Serviços de Engenharia Ltda, o qual tem como objeto a movimentação de insumos dentro dos estabelecimento da Recorrente.

De fato, conforme defendido pela recorrente, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos (produtos inacabados), entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte, bem como sua armazenagem, propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Os serviços em referência são essenciais para a atividade da empresa recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, reverte-se a glosa em relação as despesas com armazenagem e movimentação interna de insumos.

**f) locação de equipamentos (Anexo 3):**

Por fim, argumenta a recorrente que deve ser reconhecido o direito aos créditos de PIS/COFINS decorrentes das locações de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente no processo produtivo, locados de pessoas jurídicas, conforme autoriza o art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

Vejamos.

A fiscalização glosou os créditos por entender que as locações de máquinas e equipamentos não são utilizados diretamente no processo produtivo.

O Ilustre Julgador *a quo* manteve a glosa em análise, concluindo que:

(...) a própria Manifestante citou o serviço prestado pela empresa Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda: movimentação e manuseio de granéis sólidos, movimentação e manuseio de matérias primas, descarga de enxofre, transferência de rocha, alimentação do poço de fusão de enxofre, e movimentação do pátio ferroviário, dragagem manuseio transporte interno de resíduos das lagoas, bem como a locação de máquinas e equipamentos necessários para a execução dos serviços.

Ora, se a Terragama presta o serviço de transporte entre as unidades internas da Requerente (serviço este que não gera crédito), e ao mesmo tempo loca as máquinas e equipamentos para executar tal serviço, é possível afirmar que as locações de máquinas

e equipamentos não são utilizados diretamente no processo produtivo, mas no serviço de transporte e movimentação íntera.

Portanto, correta a glosa de crédito efetuada pela Fiscalização.

Nesse ponto, ressalta-se que apesar das conclusões da decisão de primeira instância, em seu recurso voluntário, a interessada se limitou a trazer alegações genéricas, eximindo-se de apresentar contestação específica e de instruir o processo com elementos de prova que pudessem demonstrar a realização do negócio de locação de máquinas e equipamentos, sequer descritivo do tipo de maquinário ou equipamentos foi trazido pela recorrente.

Neste contexto, mantem-se a glosa.

No tocante ao pedido de diligência, há que se lembrar que a recorrente teve todas as oportunidades, no curso do contencioso administrativo, para trazer os elementos suficientes e necessários para comprovar seu direito creditório, sobretudo sua completa escrituração contábil fiscal e os documentos que a lastreiam, não se justificando, no presente caso, a realização de diligência para suprir carência probatória - uma vez que a diligência não se afigura como remédio processual para suprir injustificada omissão probatória, especialmente de provas documentais que já poderiam ter sido juntadas aos autos.

### ***III – Do dispositivo:***

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas: (i) serviços de frete na compra de bens utilizados como insumos; (ii) serviço de remoção de gesso; (iii) serviços de armazenagem e movimentação ínterna de insumos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green