



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13861.000062/2005-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.040 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2024
Recorrente ULTRAFERTIL SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 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 alugueis 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

Trata-se o processo de Declarações de Compensação, por meio das quais a contribuinte aproveita créditos não cumulativos da contribuição para o PIS, apurados nos meses de abril de 2005 a junho de 2005, do mercado externo, visando a extinção de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Para tanto, foram protocolizados pela contribuinte os processos 13861000059/2005-22 e 13861000062/2005-46.

Tendo em vista que as compensações formuladas em ambos processos abrangem créditos dos mesmos períodos de apuração, sua conferência e compensações, por economia processual, foram objeto de uma única decisão, que aqui se analisa.

Por orientação interna da Receita Federal do Brasil, os créditos pleiteados foram submetidos à conferência, quanto à sua regularidade fiscal e contábil, pelo Serviço de Fiscalização da DRF em Santos, que, após diligenciar junto à empresa, lavrou os Termos de Verificação Fiscal de fls. 16/25 (processo 13861.000059/2005-22) e fls. 16/26 (processo 13861.000062/2005-46).

A Autoridade Fiscal efetuou as glosas dos créditos da contribuição, as quais foram especificadas nos seguintes anexos:

ANEXO 1 – Os registros correspondem às entradas e débitos de aquisições de mercadorias e produtos, de partes e peças e de serviços - bens e insumos da produção e não comprovadas pela empresa, que tais despesas/custos configuram como base de Crédito a Descontar da Contribuição do PIS, nos termos da legislação vigente (Artº 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002);

ANEXO 1-A - A consolidação dos registros do ANEXO 1 demonstra que a maioria das despesas/custos lançadas refere-se a serviços de transporte para estabelecimento industrial, nas aquisições de mercadorias e produtos e de partes e peças, bem como de serviços - bens e insumos não comprovados pela empresa, os quais configuram como base de Crédito a Descontar da Contribuição do PIS (ADI SRF nº 2, de 17/02/2005).

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 de Lei nº 10.925/2004.

ANEXO 3 - O Anexo 3 registra os valores das glosas de despesas e custos lançados como créditos a descontar, em ordem cronológica, em virtude de não se enquadrarem nos direitos de créditos especificados no artigo 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, acima reproduzido.

ANEXO 3-A - Consolida os registros especificados no Anexo 3, por ordem de classificação de contas - Plano de Contas Contábil, cujos créditos a descontar da Contribuição do PIS nos períodos da ação fiscal registram o total de R\$15.832.876,22, tendo maior repercussão os lançamentos efetuados na Conta de Serviços Prestados - 4401008 - Manutenção de Equipamentos Industriais, com o montante de R\$10.436.451,83, ou seja, 65,92% total das glosas desta rubrica no período, conforme a seguir demonstrado:

CONTA	CONTA - NOME	TOTAL	%
2110	Provisão de Serviços		
2110005	Prov. Serviços-Engenharia	7.734,31	0,05%
2110009	Prov. Serviços-Manut. Equipamentos Industriais	613.296,23	3,87%
2110010	Prov. Serviços-Gastos Armazena. Movimenta. Produt	963.200,00	6,08%
2110099	Prov. Serviços-Outros Serviços	320.821,03	2,03%
4109	Outros Custos Variáveis		
4109006	Movimentação Interna	947.245,06	5,98%
4109008	Gastos com Armazenagem Externa	1.494.025,21	9,44%
4201	Materiais de Manutenção		
4201008	Materiais e Sobressalentes para Manutenção	982.924,19	6,21%
4401	Serviços Contratados		
4401008	Manutenção de Equipamentos Industriais	10.436.451,83	65,92%
4502	Locações		
4502099	Outras Locações	67.178,36	0,42%
TOTAL		15.832.876,22	100,00%

ANEXO 3-B - Este anexo registra os valores dos créditos a descontar em ordem de Fornecedor, contendo como suporte as cópias de parte das notas fiscais relacionadas no Anexo 3, que dão suporte as glosas acima citadas.

ANEXO 3-C - Neste anexo constata-se que os lançamentos contábeis dos créditos a descontar foram registrados nas contas de provisão (passivo), de despesas de serviços contratados, de transporte (movimentação interna), de armazenagens, de aquisição de materiais e revestimento para manutenção de equipamentos e de outras locações, as quais não integram os custos diretos de fabricação do produto, em desacordo com o que determina a legislação da Contribuição do PIS. O relatório ao assunto, ainda tecemos alguns comentários, sendo:

Tendo como base os registros de notas fiscais de valores expressivos nota-se que os registros nas seguintes contas: Passivo: ~ 2110009 - Provisão de Serviços de Manutenção de Equipamentos Industriais são serviços de reparos em divisórias e na Conta 2110099 - Provisão de Serviços - Outros Serviços são as manutenções da empresa HIDROPOÇOS e locações de ferramentas.

A legislação específica que poderão ser descontados os créditos da Contribuição do PIS calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora, conforme o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 17 de fevereiro de 2005.

Nos registros efetuados nas contas nºs: 2110010 - Provisão de Serviços e Gastos com Armazenagens e Movimentação de Produtos; nº 4109006 - Movimentação Interna e nº 4109008 ~ Gastos com Armazenagem Externa constata-se que são despesas de transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa e armazenagens de mercadorias não vinculadas as vendas.

Os lançamentos contábeis das despesas de fretes (transportes) relativas às vendas estão registrados na contas nºs: 3201007 - Frete de Vendas CIF e 3201011 - Frete de Vendas CIF Mercado Externo, cujas despesas não foram objeto de glosas.

Os créditos na conta 4401008 - Manutenção de Equipamentos Industriais, que registram os gastos de maior monta são de manutenção periódica dos equipamentos.

ANEXO 4 - Este demonstrativo consolida as glosas dos créditos a descontar registradas nos Anexos 1 a 3, dos períodos de Abril/2005 a Junho/2005.

ANEXO 5 - Os totais das glosas dos períodos de 2005 (Abril/Junho) foram inseridas no Demonstrativo de Apuração do PIS apresentado pela empresa, que após os devidos ajustes demonstra os decréscimos das compensações pleiteadas, corno, também a existência de período com debito da contribuição.

ANEXO 6 - Os totais dos Créditos a Descontar informados pela empresa e registrados nos demonstrativos de apurações da Contribuição do PIS, correspondentes aos períodos do processo foram ajustados neste anexo, constando os seguintes valores apurados:

- 1)- O total do Crédito a Descontar apurados após a exclusão das glosas especificadas nos Anexos 1 a 5;
- 2)- As receitas no Mercado Interno e no Mercado Externo (Exportação) e seus correspondentes percentuais nos períodos;
- 3)- O Crédito a Descontar Apurado decorrente da aplicação dos percentuais das receitas de mercado interno e externo sobre o crédito a descontar apurado;
- 4)- Os créditos a descontar declarados e os apurados do Mercado Externo (Exportação);
- 5) Os valores das Contribuições do PIS a recolher ou a compensar apurados após os ajustes.
- 6)- A compensação do Crédito a Descontar Apurada correspondente as receitas de mercado externo (Exportação) e o saldo remanescente do mercado interno.
- 7)- As glosas dos créditos a descontar apuradas, correspondem ao mercado externo (Exportação), registradas nos períodos e apurações do processo.

CONCLUSÃO

Diante dos fatos acima mencionados e com base nos valores especificados nos ANEXOS 1 a 6 e nos demais documentos inseridos ao presente, PROponho o encaminhamento do processo a SEORT desta Delegacia, com as seguintes informações: Deferimento de créditos da Contribuição do PIS NÃO-CUMULATIVO nos períodos de abril/2005 a junho/2005, no valor total de R\$47.824,10 (quarenta e sete mil, oitocentos e vinte e quatro reais e dez centavos), decorrentes de exportação;

Glosa de créditos da Contribuição do PIS NÃO-CUMULATIVO lançados como decorrentes de exportações nos períodos, no valor total de R\$4.723,28 (quatro mil, setecentos e vinte e três reais e vinte e oito centavos), por não estarem contemplados na legislação, conforme acima relatado e os registros nos anexos;

Reconhecimento do direito do crédito do PIS NÃO-CUMULATIVO correspondente ao saldo acumulado em junho/2005, no valor de R\$244.876,86 (duzentos e quarenta e quatro mil, oitocentos e setenta e seis reais e oitenta e seis centavo), decorrentes de créditos de Mercado Interno.

Dando seguimento, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF em Santos exarou o Despacho Decisório nº 92/2009, homologando parcialmente a compensação, até o limite do crédito reconhecido.

Após a interposição da Manifestação de Inconformidade, cujos argumentos estão resumidos no relatório da instância *a quo*, a lide foi decidida pela 3ª Turma da DRJ em Campinas/SP, nos termos do Acórdão nº 05-31.415, datado de 16/11/2020, 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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2005 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 do PIS, 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 insumo 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.1559/1612), no qual reprisa os argumentos já aduzidos na Manifestação de Inconformidade, em síntese, requer em sede de preliminar o direito ao ressarcimento de créditos apurados no mercado interno em decorrência de vendas sujeitas à alíquota zero da contribuição, e no mérito 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).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 20/12/2010 (fl.145) e protocolou Recurso Voluntário em 17/01/2010 (fl.147) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

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

Primeiramente, em relação à solicitação de julgamento em conjunto com o processo nº 861.000059/2005-22, cumpre informar que serão julgados na mesma sessão, não causando prejuízo a defesa.

Primeiramente, em relação à solicitação de julgamento em conjunto com o processo nº 13861.000062/2005-46, cumpre informar que foram pautados e serão julgados na mesma sessão, não causando prejuízo a defesa.

II – Do mérito:

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

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 o PIS, apurados nos meses de abril de 2005 a junho 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);**
- 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 nº10.637/02 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.

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

Antes de analisar a primeira matéria posta no recurso (item III.1.), ressalta-se que nesse primeiro ponto levantando pela recorrente como preliminar, por se tratar de questões de mérito, assim passa a ser analisada.

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”.*

Aduz 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, defende a recorrente o direito de utilizar do saldo credor apurado em decorrência da venda de produtos no mercado interno sujeitos à alíquota zero do PIS, utilizados para a compensação de débito de CSL apurado em setembro de 2005, conforme Declaração de Compensação controlada pelo PAF nº 13861.000062/2005-46.

Sem razão a recorrente nesse ponto. Vejamos.

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 PIS/PASEP não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Tal permissivo legal é aplicado somente quando o contribuinte é onerado pelo PIS 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 TVCF, 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 ordena 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 de amônio fertilizante granular, 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)

Quanto a respectiva glosa 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 PIS, 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 PIS*".

Nesse sentido defende que: óxido de magnésio, utilizado como matéria-prima na produção do nitrato de amônio, vendido pela recorrente às indústrias químicas; e, cal hidratada utilizada na lagoa de decantação mantida pela recorrente 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 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.

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"², postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999³, 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 Civil⁴.

Assim, deve ser negado provimento ao recurso nesse ponto.

c) serviço de manutenção de equipamentos e partes e peças (Anexo 3):

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 PIS os bens que sofram alterações, tais como o desgaste, ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. 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".

² 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.

³ 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.

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Aduz que dentre os serviços de manutenção prestados pela JP Manutenção, destacam-se as atividades relacionadas aos equipamentos de caldearia, 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, nos autos não constam 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/99⁵).

⁵ 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:

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.

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 nº 3201-002.000, tratando da mesma empresa, em período de apuração diverso, *in verbis*:

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)

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. Consta-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 nº 3201-002.000 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 interna.

Portanto, correta a glosa de crédito efetuada pela Fiscalização.

Nesse ponto, observe-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.

IV – 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 aquisição de insumos; (ii) serviço de remoção de gesso; (iii) serviços de armazenagem e movimentação interna de insumos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise

Madalena

Green