



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

Processo nº 15504.724365/2012-71
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-004.344 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes GERDAU AÇOMINAS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CUSTO DE PRODUÇÃO. MINERAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. PIS. COFINS.

Estão aptos a gerar crédito das Contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de mineração e industrialização de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, passíveis de enquadramento como custos de produção.

Recursos de ofício negado. Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação aos seguintes itens: materiais utilizados na manutenção de instalações industriais;

serviços de manutenção e conservação e construção de instalações industriais; serviços de pinturas industriais em equipamentos, estruturas e edificações industriais e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda; serviços de peça, escoramento e estiva de produtos destinados a venda; serviços de transporte de produtos destinados a venda; serviços de infraestrutura para a movimentação de produtos siderúrgicos destinados a venda e aluguéis de caminhões;

Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reverter as glosas referente aos gastos com fretes de vendas de produtos acabados, erroneamente glosados pela fiscalização como sucata (conforme planilha de fl. 1196), conforme demonstrado no voto-vista;

Por voto de qualidade, em negar provimento à reversão dos fretes nacionais de insumos importados e entre empresas, em relação aos fretes relativos a produtos não identificados, assim como em relação a treinamentos sobre o funcionamento de equipamento da área industrial, tais como alto forno e laminação. Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel Neto. A Conselheira Thais De Laurentiis apresentou declaração de voto.

Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para reverter a glosa dos materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte; materiais utilizados na identificação, acondicionamento e movimentação interna, e outros bens e serviços constantes no item 2.6 do voto-vista. Vencido o relator, Jorge Freire. Designada redatora a Conselheira Thais de Laurentiis para o voto vencedor;

Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para reverter à glosa dos serviços de sondagem de minério de ferro para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas. Vencidos Jorge Freire, Maria Aparecida e Pedro Bispo. Designada redatora a Conselheira Thais de Laurentiis para o voto vencedor;

Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para reverter a glosa em relação aos serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais. Vencido o Conselheiro Jorge Freire. Designada redatora a Conselheira Thais de Laurentiis para o voto vencedor.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e relator.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Augusto Daniel Neto e Pedro de Sousa Bispo.

Relatório

Versam os autos lançamento de ofício de COFINS e de PIS tendo em vista que em procedimento fiscalizatório foram glosados créditos, e, refeita a escrita, identificados

saldos devedores nos períodos sob cobrança (Quadro 1 - Demonstrativo de Apuração do Valor Devido - fl. 62). O contribuinte tem por atividade principal a industrialização e comércio de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, tendo ainda como atividade secundária a mineração.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 20/61) relata que o contribuinte foi intimado no curso da ação fiscal a informar como cada insumo e serviço abaixo listados são utilizados em seu processo produtivo.

FORMA DE UTILIZAÇÃO DA MERCADORIA
Matéria prima
Produto intermediário
Material de embalagem
Material de embalagem destinado ao transporte
Combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços
Combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos
Combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos na geração de energia elétrica utilizada diretamente na fabricação de bens destinados à venda
Combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos na geração de energia térmica utilizada diretamente na fabricação de bens destinados à venda
Materiais, partes e peças de reposição relativos à manutenção e conservação de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda
Materiais, partes e peças de reposição relativos à manutenção e conservação de instalações industriais
Materiais, partes e peças de reposição relativos à manutenção e conservação de veículos
Modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda
Produtos utilizados no tratamento de água ou esgoto
Equipamento de proteção individual (EPI)

NF	CNPJ EMITENTE	INSUMO	DESCRIÇÃO DO TIPO DE SERVIÇO
1	11.111.111/0001-11	SERV GERAIS CONTRATADOS	Manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda
100	22.222.222/0001-22	SERV GERAIS CONTRATADOS	Manutenção e conservação de instalações industriais
1000	33.333.333/0001-33	SERV GERAIS CONTRATADOS	Manutenção de veículos de transporte
1111	44.444.444/0001-44	SERV GERAIS CONTRATADOS	Manutenção de veículos de passageiros

Após discorrer acerca da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativa no que tange ao aproveitamento de créditos para abater do valor calculado das referidas contribuições, entendeu a fiscalização glosar os seguintes créditos:

1 - **Demanda** (ou potência garantida) **de energia elétrica** - entendeu o Fisco que a energia contratada não pode ser utilizado como crédito, mas sim a energia efetivamente consumida;

2 - **Fretes nacionais** (CFOP 1.352, 1.932, 2.352 e 2.932) **de insumos importados**, vez que estes foram adquiridos de pessoa jurídica não domiciliadas no Brasil, uma vez entender que nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 o direito ao crédito aplica-se exclusivamente aos bens e serviços adquiridos de PJ domiciliada no país;

3 - **Sucatas**, pois o art. 47 da Lei 11.196, de 21/11/2005, veda a utilização de créditos de aquisição sucatas metálicas enquadradas na posição 7204, dentre outras, da TIPI;

4 - Materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte, listados às fls. 36/37. Alega que mesmo que as IN SRF 247/2002 e 404/2004 incluam os materiais de embalagem entre os insumos, deve ser aferido se os mesmos são utilizados durante o processo de fabricação do produto, concluindo que "a adição de embalagem depois de o produto estar fabricado não é considerado mais na fabricação", e que "o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto". Traça distinção entre embalagem para transporte e de apresentação, aduzindo que esta se incorpora ao produto;

5 - Materiais utilizados na manutenção de instalações industriais, serviços de manutenção e conservação e construção de instalações industriais e serviços de pinturas industriais em equipamentos, estruturas e edificações industriais. Para a fiscalização o termo insumo "não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa", mas somente para os bens e serviços que "efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço", valendo tal conceituação "para os serviços de manutenção e conservação, que devem ser aplicados em bens que façam parte do processo produtivo e que exerçam ação diretamente sobre o produto em fabricação";

6 - Materiais utilizados na identificação/acondicionamento e movimentação interna, bem como em relação aos fretes de tais mercadorias. Igualmente, o fundamento é que tais despesas não geram créditos por não haver previsão legal para tanto e nem se enquadrarem como insumos, "vez que pela natureza dos mesmos, sucedem a fabricação de produtos, não sendo aplicados nem consumidos na produção propriamente dita";

7 - Transporte de matéria prima entre estabelecimentos da empresa. Afirma o Fisco que o serviço de transporte de matéria prima entre estabelecimentos da própria empresa não gera crédito por não haver previsão legal nesse sentido. Refere-se à Solução de Consulta de Divergência RFB COSIT nº 2, de 24/01/2011, que assevera que por não serem bens destinados à venda, *"as despesas efetuadas com frete contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma PJ não geram direito à apuração de créditos"*;

8 - Fretes relativos à aquisição produtos não identificados - Informa o TVF que uma vez que o contribuinte não informou as descrições desses produtos, apesar de intimado e reintimado, não teve como aferir se os mesmos se tratariam de insumos;

9 - Combustíveis e lubrificantes utilizados na geração de energia elétrica - Entende que os combustíveis utilizados pela própria pessoa jurídica para produzir energia não dão direito a crédito, mas somente aqueles valores que se refere à energia elétrica adquirida de terceiros, desde que pessoa jurídica domiciliada no país;

10 - Serviços de estiva de matéria-prima, de transporte e/ou pesagem de matérias-primas, de movimentação, estocagem, carregamento e transbordo de minério de ferro e serviços de remoção de matéria-prima estéril vinculados ao processo de mineração. Tais serviços, nos termos do TVF, não tem previsão legal para gerarem crédito vez que precedem ou sucedem a fabricação dos produtos, ou seja, "não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita". Respalda, ainda, tal conclusão nas Soluções de Consulta RFB 8ª RF nº 26, de 03/02/2009 e 115, de 29/04/2011.

11 - Serviços de peação, escoramento e estiva de produtos destinado a venda, serviços de transporte de produtos destinados a venda e serviços de infraestrutura

para movimentação de produtos siderúrgicos destinados a venda. Mesma fundamentação da glosa do item anterior;

12 - Serviços de limpeza industrial de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda. Arrima a glosa no sentido de que não há previsão específica para creditamento de tais insumos por não serem aplicados ou consumidos na "produção propriamente dita", bem como em de Solução de Consulta que transcreve

13 - Serviços de tratamento e transporte de resíduos industriais. Alega que não há previsão legal para creditamento desses serviços;

14 - Aluguéis de caminhões. Aduz que a legislação permite o creditamento de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados nas atividades da empresa, mas não para qualquer veículo automotor. Procura demonstrar que a legislação (Leis 10.637, 10.833, RIR e RIPI) utiliza os termos específicos "máquina e veículo" para concluir que veículo automotor não pode ser enquadrado como máquina. Refere-se à Solução de Consulta RFB 3ª RF nº 14, de 15/09/2010, que dispõe expressamente que "despesas com aluguéis de caminhões ou outros tipos de veículos automotores" não geram direito a crédito;

15 - Serviços de sondagem de minério de ferro para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas. Entende a fiscalização que não há previsão legal para creditamento desses serviços, vez que precedem ao processo de mineração, não sendo aplicados ou consumidos na produção propriamente dita;

16 - Treinamento sobre o funcionamento de equipamentos da área industrial, tais como alto forno e laminação. Igualmente, funda-se na falta de previsão legal para tais créditos, pois não são utilizados na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Refere-se à Solução de Consulta RFB 8ª RF nº 266, de 30/7/2010, que é explícita ao entender que não cabe creditamento sobre "os dispêndios efetuados com treinamentos de empregados";

17 - Por fim, foram glosados os créditos declarados nas linhas 3 das fichas 6A e 16A dos DACON relativos ao período de fevereiro/dezembro de 2008 e junho de 2009, porque não respondeu as intimações no sentido de demonstrar o tipo de receita às quais esses créditos estão vinculados, bem como os documentos fiscais que os embasam.

Impugnado o lançamento (fls. 471/566), a DRJ/BHE (fls. 589/594), em 22/04/2013, decidiu por converter o julgamento em diligência para que a unidade local:

alega que cometeu um “erro material na confecção da planilha”, ao responder aos Termos de Intimação de nºs 6 e 10 (item 8) e que, embora tenha apresentado os arquivos contendo todas as notas fiscais necessárias para a verificação dos créditos, teriam ficado faltando os demonstrativos relativos aos serviços informados no período de fevereiro a dezembro de 2008 e junho de 2009, os quais anexa aos autos

1. Se pronuncie sobre as alegações da interessada quanto aos equívocos apontados no Relatório, parte integrante da presente Resolução (alega que cometeu um “erro material na confecção da

planilha”, ao responder aos Termos de Intimação de nºs 6 e 10 - item 8 - e que, embora tenha apresentado os arquivos contendo todas as notas fiscais necessárias para a verificação dos créditos, teriam ficado faltando os demonstrativos relativos aos serviços informados no período de fevereiro a dezembro de 2008 e junho de 2009, os quais anexa aos autos) ;

2. Em caso de confirmação de tais equívocos, verifique se, considerando-se os dados corretos, os respectivos lançamentos são devidos e, em caso afirmativo, recalcule o crédito tributário do respectivo período;

3. Verifique se há, entre os itens apontados no item “3.4.e” da impugnação (item 33 do TVF), materiais ou serviços empregados em máquinas ou equipamentos utilizados na atividade produtiva da empresa e, em caso afirmativo, recalcule o crédito tributário do respectivo período, considerando os respectivos créditos;

4. Verifique se há, entre os itens apontados no item “3.4.e” da impugnação (item 33 do TVF), materiais ou serviços empregados em edificações ou benfeitorias em imóveis utilizados na atividade produtiva da empresa e, em caso afirmativo, intime o contribuinte a apresentar os cálculos relativos à depreciação e recalcule o crédito tributário do respectivo período, considerando os respectivos créditos;

5. Sejam prestadas quaisquer outras informações que julgar necessárias para a solução da lide;

O Relatório Fiscal (fls. 597/606), de 20/04/2015, aborda o solicitado na diligência, ratificando, em linhas gerais, as glosas, apenas ratificando aquelas relatadas no item 17, acima, "expurgando da glosa apuradas os serviços passíveis de creditamento do PIS/COFINS", desta forma ratificando para menos o valor da exação conforme Quadro nº ratificado (fl. 607).

Em 28/06/2016, a DRJ/BHE julgou (fls. 645/695) a impugnação parcialmente procedente, revertendo as glosas de demanda de energia elétrica e serviços de limpeza industrial, o que deu ensejo ao recurso de ofício por exonerar valor acima da alçada. De sua feita, o contribuinte interpôs o presente recurso voluntário (fls. 715/804), em prolixa petição, na qual, em suma, discorre sobre o conceito de insumo em leitura extensiva do que dispõe a legislação e as IN que as regulamentam. Na sequência, demonstra suas atividades e seu fluxo de produção, alegando que seu processo produtivo não pode ser seccionado, colacionando arestos administrativos e judiciais que trilham esse caminho (principalmente em relação à agroindústria). Segue abordando cada um dos créditos glosados, afirmando que os mesmos referem-se a todas etapas de seu processo produtivo, desde a mineração até serviços havidos no âmbito do terminal portuário próprio, o qual serve para embarcar a produção aos destinatários finais. Enfim, entende que todos custos incorridos ao longo de seu processo produtivo podem ser tomados como créditos para fins de cálculo do valor devido das contribuições vergastadas.

Embora na peça de impugnação a empresa tenha alegado a natureza confiscatória da multa aplicada no patamar de 75 % e alegar a impossibilidade de incidência de juros sobre a mesma, caso mantida, tais alegações não foram repisadas no presente recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

I - DO CONCEITO DE INSUMOS NA LEGISLAÇÃO DE PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVA

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). Como contribuições incidentes sobre a receita, na forma do art. 1º destes diplomas legais, a sistemática não cumulativa foi prevista para determinadas pessoas jurídicas sendo mantida, para as demais, a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento, além de algumas incidências "monofásicas" aplicadas a setores econômicos específicos, normalmente por substituição tributária pra frente.

Quando fui designado Conselheiro, em fevereiro de 2014, este Colegiado, de forma majoritária, já vinha adotando a interpretação do conceito de insumo considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação que "não é tão ampla como da legislação do imposto de renda, nem tão restritiva como a do IPI", conforme frase que virou brocado.

As ementas abaixo transcritas dão o tom dessa interpretação:

Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan:

INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final."

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

Com a devida vênia, não sei de onde vem a gênese desse "consagrado" entendimento, pois a meu sentir ele vai de encontro à legislação, a qual não dá azo a tal interpretação absolutamente extensiva, e, portanto, *contra legem*.

Justamente pela falta de delimitação objetiva dessa exegese é que se chega ao absurdo que vemos neste processo em que uma empresa produtora de açúcar e combustível derivado do álcool se credita, em uma regressão *ad infinitum*, chegando às raízes de se creditar do valor da energia elétrica das salas de aula da escola que fica nas cercanias da plantação da cana-de-açúcar porque os filhos de seus empregados rurais precisam estudar, e isso passa a ser "custo da produção". Tal entendimento dá margem a uma "indústria de créditos" e incentiva sobremaneira o litígio, justamente pela indefinição de conceitos, em afronta à segurança jurídica, pela qual tanto se pugna em nosso meio político-jurídico.

Não é esse meu entendimento, conforme os votos que venho proferindo nesta E. Turma. Passo a fixar algumas premissas hermenêuticas para motivar minha convicção. Vejamos os termos postos pela legislação de regência acerca da possibilidade de creditamento.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;"

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

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

(...)

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

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o

produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b) os serviços prestados **por pessoa jurídica** domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004."

Extrai-se da norma legal, e nesse sentido as normativas em nada alteraram o que foi definido em lei, que apenas se considera insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para PIS/Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A legislação exige relação **direta e imediata** entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Como não extrair do léxico legal **"utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços"** o pressuposto da imediatidade e da relação direta do bem que dá azo ao crédito (insumo) com o produto que vier a ser produzido e destinado à venda, ou com o objeto da prestação de serviço.

Em consequência, somente gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos ou bens utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros.

Portanto, não podem ser considerados como insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação **indireta ou mediata** com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

Gize-se que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e denota a gritante diferença entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (art. 47 da Lei nº 4.506/64).

Com base nessa incontestada diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação desses tributos, resta clara a correspondente diferença de objetivos/preensões do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as

despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica vinculados **diretamente** ao bem produzido ou ao serviço prestado.

Sem embargo, resta claro que **as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas (*numerus clausus*)** e não devem e nem podem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação. Sem olvidarmos que o creditamento diminui a base impositiva do tributo, só pelo que já deveria ter sua interpretação conforme à lei, e não subvertendo-a com **conceitos imprecisos e casuísticos**, que leva ao absurdo que se constata no caso vertente e, por tal, gerando intermináveis litígios, como se vivencia neste CARF.

Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista em nossa Carta.

Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, de modo a abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

Deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

Bem nos ensina Carlos Maximiliano¹ sobre a devida exegese de leis tributárias:

Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos ou taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento...assim como quaisquer outras circunstâncias referentes à incidência e à cobrança. Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. ...Não suportam o recurso à analogia, nem à interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.

Se a norma tributária deve ser interpretada restritivamente quanto à sua incidência, igualmente há de sê-lo para valores (créditos) que reduzam o crédito tributário, como aqueles que estamos a tratar.

¹ MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 1992, p. 333.

Outra questão que me chama a atenção é a recorrente afirmar, a meu sentir equivocadamente, que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Ora, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes dessa legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo. Essa afirmação refoge ao núcleo das leis que emolduram o que dá direito ao crédito para fins de cálculo das contribuições objurgadas. Em verdade, quanto mais misturam-se conceitos mais imprecisa se torna sua definição, e menos técnica a aplicação da lei.

Na linha do que artigo, tem-se o voto vencido do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Recurso Especial 9303-003.477, em julgamento de 25/02/2016, ao discorrer sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS:

Nessa linha, não vejo como, em nome da alegada diretriz constitucional, empreender interpretação que alargue o conceito de insumo para além do inciso II do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637, de 2002 quanto da Lei nº 10.833, de 2003

...

Como é possível perceber, apesar da grande discussão acerca do tema, é extrema de dúvidas que só serão admitidos como insumo, para efeito da lei, os bens que possuam ligação intrínseca com o processo produtivo, que, evidentemente, não se confunde com a atividade empresarial.

Consabido, igualmente, que a matéria no STJ não resta ainda pacificada, o que deverá se dar com o julgamento no Recurso Repetitivo 1.221.170/PR, ainda inconcluso, embora com alguns votos lidos e com pedido de vista. Até então, os julgados que "pipocavam" na 1ª e 2ª Turma eram em um e outro sentido, embora a tese da interpretação extensiva viesse perdendo espaço. Mas trago à colação um julgado do TRF4 (AC, 5005719-34.2012.404.7201, Primeira Turma, Relator para o Acórdão Joel Ilan Paciornik, hoje Ministro do STJ, de 13/06/2013) que vai ao encontro do que aqui esposamos. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002, 358/2003 E 404/2004. LEGALIDADE.

1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.
2. Em conformidade com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004, a Fazenda Nacional defende que apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto são insumos, para fins de aproveitamento

de créditos de PIS e COFINS (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

3. São razoáveis os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, não somente por levar em conta os parâmetros concretos da legislação do IPI, que oferece a definição exata de insumo, mas também por manter a coerência com os demais incisos do art. 3º. A leitura sistemática do dispositivo legal permite inferir que o legislador pretendeu considerar, para efeito de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente os elementos específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade. Se a intenção fosse permitir o creditamento de qualquer despesa ou custo de produção, não haveria a preocupação em detalhar as situações que possibilitam os descontos ou aproveitamentos dos créditos nos vários incisos do art. 3º, pois bastaria prever genericamente o abatimento dos custos ou despesas operacionais. (negritei)

Pois bem, diante das premissas postas, que vão de encontro ao esposado pela recorrente, retorno ao caso concreto.

II - RECURSO DE OFÍCIO

De início registre-se que o valor exonerado e que deu azo ao necessário ultrapassa o valor de alçada hoje vigente, pelo que dele conheço.

Sem reparos à decisão recorrida nesse ponto. De fato, como bem colocado no *decisum a quo*, a demanda de potência de energia elétrica é disponibilizada pela concessionária durante o período contratado, seja utilizada ou não. Ou seja, diante da necessidade da disponibilidade de uma determinada quantidade de energia, para que a empresa possa operar sem interrupções, ela é obrigada a pagar por essa energia, independentemente de utilizá-la ou não.

Portanto, entendo correto que os gastos efetuados na contratação de energia de demanda são passíveis de creditamento, podendo ser descontados os respectivos créditos da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada. Desta forma, correta a decisão ao reverter tal glosa.

Igualmente sem reparos o cancelamento das glosas referente à limpeza industrial, por se caracterizar tal serviço como insumo na atividade da empresa, e a reversão das glosas dos materiais considerados como produtos intermediários (parte final do item "f" da r. decisão). Também sem reparos a reversão da glosa em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados na geração de energia elétrica, nos termos do que a própria RFB entende, de acordo com o vazado na Solução de Divergência COSIT 37/2008.

Dessarte, é de ser negado provimento ao recurso voluntário.

III - RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente entende, em suma, que o creditamento é feito de forma verticalizada, sendo passível gerar crédito todas as atividades envolvidas no ciclo do processo produtivo da siderurgia, mesmo que indiretamente, chegando à sua atividade mineradora. Assevera que "insumo não requer consumo, mas sim emprego na produção", em uma leitura

aberta da legislação que dá azo a creditamentos absurdos como temos visto, e, até mesmo, a criação de empresas com esse fito, como já tive oportunidade de verificar em julgamentos deste Colegiado.

Não pactuo desse entendimento, como já tive oportunidade de me manifestar quando do julgamento do Acórdão 3402-004.074, de 26/04/2017, nos termos do que alhures já me manifestei neste voto. O processo produtivo da recorrente é a siderurgia. É ela que é sujeito passivo das contribuições, portanto somente os insumos, nos termos conceituados pela legislação, envolvidos em seu processo produtivo é que podem dar margem a creditamento para fins de cálculo de seus valores a pagar. A empresa autuada produz minério por opção empresarial, mas poderia comprá-lo como muitas o fazem. Basicamente, como se extrai dos autos, a recorrente dedica-se a atividade de produção de laminados longos de aço, exceto tubos. Seu objeto, portanto, como ela mesma reconhece, é a industrialização e comércio de produtos siderúrgicos. É a partir daí que se inicia a possibilidade de creditamento. A lavra, o beneficiamento e o transporte do minério de ferro ao parque siderúrgico, portanto, estão fora do objeto empresarial da empresa que tem, eventualmente, direito ao creditamento.

Assim, desde já, entendo correta todas glosas referentes a insumos ou serviços fora do escopo empresarial da recorrente. **Portanto, devem ser mantidas todas glosas por falta de amparo legal. São elas:**

- **Frete de insumos importados e entre empresas**, pois a legislação permite o crédito dos insumos importados por seu valor aduaneiro, nos termos do § 3º do art. 15 da Lei 10.865/2004, no qual não estão incluídos os fretes. A legislação permite o creditamento de frete unicamente na operação de venda, e assim mesmo quando for suportando pelo vendedor, o que refoge ao caso. Por isso não passível de creditamento o frete de aquisição matéria-prima, nem tampouco dos fretes de matérias-primas entre os estabelecimentos da empresa. A tese da recorrente de que "o crédito pleiteado não é da matéria-prima em si, mas do serviço de frete dessa matéria-prima" não passa de um sofisma, com a devida vênia;

- **Fretes relativos a produtos não identificados:**

Conforme afirma a empresa no recurso, esses fretes relacionam-se a 3 fornecedores distintos, quais sejam, Vale do Rio Doce, Tora Transportes Industriais e Usifast Logística Industrial, sendo que os produtos transportados para o estabelecimento industrial tratam-se de ferro silício e ferro molibdênio, utilizados como liga na produção de aço (produto industrializado). Ou seja, tais fretes referem-se a compras de matérias-prima, que da mesma forma como esposado no item anterior, não há previsão legal para sua utilização como crédito;

- **Sucatas**: a legislação (§ 2º, II, do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833) não dá direito à crédito sobre a aquisição de bens ou serviços que não estejam sujeito ao pagamento das contribuições ou que sejam utilizados em produtos ou serviços com alíquota zero ou isentos. A glosa deu-se em relação a diversos itens que a fiscalização identificou como classificados na posição 7204 da TIPI, ou seja, desperdício, resíduos ou aparas de ferro ou aço. Assim, corretas tais glosas. De sua feita, a fiscalização, como resultado da diligência, cancelou as glosas dos serviços empregados na industrialização dos resíduos industriais, por se caracterizarem como insumos na atividade fim da recorrente;

- **Materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte**: o termo "embalagem", apontado no art. 66, § 5º, inciso I, alínea "a", da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e no art. 8º, § 4º, inciso I, alínea "a", da Instrução Normativa SRF nº 404/2004,

deve ser considerado como insumo quando represente fase do processo produtivo. A embalagem de apresentação, desse modo, é insumo, uma vez que sua colocação determina a fase final da produção. Contudo, a meu sentir a embalagem para transporte não pode ser considerada insumo, visto que é incorporada ao produto apenas depois de concluído o processo produtivo e o transporte do produto não constitui etapa do processo de produção.

Ademais, tais materiais são utilizados para **identificação** dos produtos, o que já denota a função específica desses bens, dissociada da produção da empresa. Em razão disso, a aquisição de etiquetas, embalagens filme stretch, fitas e outros, que a contribuinte utiliza para identificar seus produtos até o seu destino final, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização, mas apenas com a sua utilização depois de concluído o processo produtivo, de fato não poderia gerar direito ao crédito da contribuição.

Dessa forma, seja pela inequívoca utilização desses bens apenas para identificação dos produtos, sem que haja a sua incorporação durante o processo de industrialização, seja pela classificação dada pela própria contribuinte aos bens em questão, tenho como correta a glosa promovida pela DRF/Belo Horizonte.

- Materiais utilizados na manutenção de instalações industriais; serviços de manutenção e conservação e construção de instalações industriais; serviços de pinturas industriais em equipamentos, estruturas e edificações industriais e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda:

Tais créditos glosados foram calculados sobre gastos relacionados à manutenção e conservação de equipamentos, máquinas e mesmo das instalações da empresa. Como admite a própria autoridade fiscal, em seu Relato elaborado em resposta à diligência realizada, os materiais ou serviços empregados na manutenção/conservação de máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva da empresa são enquadrados como insumos, podendo ter seus créditos deduzidos na apuração do PIS e da Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, a autoridade fiscal reclassificou os bens e serviços de acordo com as informações prestadas pela própria contribuinte, a qual foi intimada a separar os que foram empregados em máquinas ou equipamentos utilizados na atividade produtiva da empresa daqueles empregados em edificações ou benfeitorias em imóveis utilizados naquela atividade.

Em seguida, a fiscalização expurgou das glosas os valores dos créditos relativos aos bens e serviços empregados em máquinas ou equipamentos **utilizados na atividade produtiva da empresa**. Consequentemente, em relação aos bens e serviços assim classificados pela própria impugnante, foi acatada a alegação pela própria fiscalização como insumos aplicados em sua atividade produtiva.

Por outro lado, no que tange aos bens e serviços empregados em edificações ou benfeitorias em imóveis utilizados na atividade produtiva da empresa, a fiscalização ratificou a glosa anteriormente efetuada, por falta de previsão legal.

Com efeito, os bens e serviços empregados em edificações ou benfeitorias em imóveis utilizados na atividade produtiva da empresa somente podem gerar créditos calculados sobre a sua depreciação. Para isso, no entanto, é necessário que os dispêndios com manutenção e conservação das chamadas edificações resultem no aumento de sua vida útil em mais de um ano. No presente caso, a própria contribuinte já havia informado que nenhum dos itens glosados implicou em aumento da vida útil de bens do ativo imobilizado em mais de 12 meses. Procedente a glosa.

Em resumo, a fiscalização manteve as glosas relativas a bens e serviços que **não se enquadram como insumos**, por não terem sido empregados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na atividade produtiva da empresa, e, ao mesmo tempo, **não geram créditos sobre depreciação**, mesmo constituindo bens e serviços empregados em edificações ou benfeitorias em imóveis utilizados na atividade da empresa, por não adicionarem a esses imóveis vida útil superior a um ano. Assim, tais glosas devem ser mantidas;

- Materiais utilizados na identificação, acondicionamento e movimentação interna:

No que diz respeito aos itens utilizados com a finalidade essencial de acondicionamento ou movimentação dos produtos destinados à venda, como é o caso da madeira serrada pranchão, o dormente de madeira, o estropo cabo de aço e a liga corrente, estão corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Conforme já abordado anteriormente quando da análise glosa de créditos "Dos materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte", a embalagem para transporte não pode ser considerada insumo, visto que é incorporada ao produto apenas depois de concluído o processo produtivo e o transporte do produto não constitui etapa do processo de produção. Ora, é inequívoca a finalidade de acondicionamento e transporte desses produtos, até porque a própria impugnante assim o confirma, ao admitir a finalidade de assegurar a qualidade e apresentação adequadas dos seus produtos comercializados.

- Bens e serviços relacionados às atividades minerais: Transporte de matérias primas entre estabelecimentos; Serviços de estiva de matérias-primas; Serviços de transporte e/ou pesagem de matérias-primas; Serviços de movimentação, estocagem, carregamento e transbordo de minério de ferro; Serviços de remoção de matéria-prima estéril vinculada ao processo de mineração; Serviços de sondagem de minério de ferro para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas

Como analisado no item I, a legislação que regulamenta a não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins possibilita que sejam passíveis de creditamento os valores das contribuições calculadas em relação a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas esse direito se aplica exclusivamente em relação a bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País (§ 3º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). No caso em análise essa matéria-prima não foi adquirida de pessoa jurídica domiciliada no País, mas produzida pela própria contribuinte. Para essa situação, não existe previsão legal para o aproveitamento dos créditos, ainda que se considere que todos os gastos foram despendidos pela contribuinte na produção dessa matéria-prima.

Ademais, registre-se que, no caso dos serviços listados, não poderiam gerar direito a crédito, ainda que a atividade principal da empresa fosse a mineração, pois também não estão diretamente vinculados à produção de minério, propriamente dita. Serviços como o de remoção de matéria-prima estéril ou de sondagem, por exemplo, embora imprescindíveis na atividade de mineração, não se caracterizam como insumos dessa atividade, fazendo parte de etapas distintas da etapa que envolve a extração e beneficiamento do minério.

Já no caso dos serviços como o transporte, pesagem, movimentação, estocagem, carregamento e transbordo de matérias-primas, por se darem dentro dos

estabelecimentos da empresa, também não gerariam direito a crédito, mesmo que se considerasse como atividade principal a própria mineração, por falta de previsão legal para tal.

Portanto, devem ser mantidas as glosas relativas a este item.

- Serviços de peação, escoreamento e estiva de produtos destinados a venda; serviços de transporte de produtos destinados a venda; e Serviços de infraestrutura para a movimentação de produtos siderúrgicos destinados a venda:

Consoante abordado no início deste voto, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam, diretamente, aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços pela pessoa jurídica, e é essa conceituação que deve ser levada em consideração ao analisar os gastos relacionados pela contribuinte que geram direito à contabilização de créditos do PIS e da Cofins.

A partir da própria argumentação apresentada pela recorrente, se depreende que os serviços ora analisados estão relacionados à disponibilização dos produtos à venda e não à fabricação desses produtos, propriamente dita.

Sobre os gastos relacionados à disponibilização do produto ao consumidor, note-se que a lei restringiu a possibilidade de utilização de créditos à **armazenagem** de mercadoria e **frete** na operação de venda, desde que suportados pelo vendedor (inciso IX do art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003), silenciando sobre outras despesas.

Ao se aplicar esse conceito de insumo aos serviços de que trata este item, conclui-se que por não serem diretamente empregados na fabricação dos produtos que a empresa destina a venda e constituírem apenas atividades complementares, conforme alega, não geram direito a créditos do PIS e da Cofins.

Como dito preambularmente, o que faz a lei é admitir a dedução de certos créditos previamente estabelecidos em rol *numerus clausus*, que não comportam adições pelo intérprete da norma. Como bem lembra a reclamante, há previsão expressa na lei para que se possa creditar o frete nas operações de venda, o que não ocorre em relação aos diversos serviços aqui discutidos. Assim, correta a glosa desses serviços.

- Serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais:

Já se afirmou que a condição imposta para aproveitamento dos créditos é a aplicação ou consumo, pela pessoa jurídica, diretamente em sua produção final. É dizer, assim como na aquisição de bens, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para atividade da empresa, mas tão-somente o que efetivamente se aplicou ou consumiu diretamente na produção do bem, não sendo o caso, obviamente, de tais dispêndios (serviços de tratamento e transporte de resíduos industriais).

A teor da explicação da recorrente, os serviços empregados no **tratamento e transporte de resíduos (segregação de resíduos, coleta seletiva, beneficiamento de resíduos e tratamento e destinação de resíduos)**, apesar de serem necessários no processo fabril como um todo, não podem ser considerados como diretamente associados ao processo produtivo da contribuinte, ou seja, como estritamente vinculados à produção dos produtos que a empresa posteriormente destina a venda, nos termos do exigido pelo inciso II do artigo 3.º, tanto da Lei n.º 10.637/2002 quanto da Lei n.º 10.833/2003 ("bens e serviços, utilizados como

insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). A função de um sistema de tratamento de resíduos, como esclarece a contribuinte, é dar aos resíduos gerados em seu processo produtivo a correta destinação.

Saliente-se que o não acatamento dos créditos a título de PIS e Cofins não representa a afirmação de que o bem listado pela contribuinte não represente item importante ou mesmo indispensável para a produção dos bens destinados a venda. O que se quer dizer, tão-somente, é que tais bens não podem gerar créditos a título das citadas contribuições nos termos da legislação vigente, pois, como analisado alhures, o regime da não-cumulatividade previsto para o PIS e a Cofins não é irrestrito, sendo composto por várias limitações legais à apropriação de créditos vinculados a operações que, embora essenciais à atividade-fim empresarial, não podem ser objeto de creditamento.

- Aluguéis de caminhões:

Em relação aos créditos provenientes do pagamento de aluguéis de caminhões, não se vislumbra a intenção do legislador em permitir a apuração do crédito em relação aos mesmos, considerando que se limita a dispor sobre despesas de aluguéis de "prédios, máquinas e equipamentos" no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Sem reparos, a glosa, portanto. Assim, pouco importa se a alegação foi feita em sede de impugnação, na manifestação acerca do relatório de diligência ou na peça recursal, pois o fato é que tais alugueres não podem ser tomados como créditos.

- Treinamento sobre o funcionamento de equipamento da área industrial, tais como alto forno e laminação:

Mediante o conceito de insumo suso esposado, reesta evidente que os gastos com treinamento sobre o funcionamento de equipamento da área industrial não podem gerar créditos de PIS e de Cofins, conforme defende a impugnante.

Primeiro, porque tais despesas não constam no rol daquelas capazes de gerar créditos do PIS e da Cofins, contido no art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. E segundo porque conquanto tais despesas possam se mostrar necessárias, dada a complexidade das máquinas e equipamentos utilizados na atividade siderúrgica e metalúrgica exercida pela interessada, não fazem parte do âmagô da sua produção e, por essa razão, não podem ser consideradas intrínsecas à atividade da empresa, não cabendo, dessa forma, sua qualificação como insumo à fabricação. Sendo assim, mantém-se as glosas efetuadas pelo fisco em relação a este item.

IV - CONCLUSÃO

Frente ao exposto, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

É como voto.

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowiz

Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator no que tange ao conceito de insumo para fins do direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, e, por conseguinte, na manutenção de diversas glosas discutidas no presente processo, conforme procurarei explicitar nos itens abaixo.

1. Do conceito de insumo para a Contribuição ao PIS e a COFINS

A questão de mérito discutida nestes autos é amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

De qualquer sorte, vale repisar e evolução jurisprudencial administrativa sobre a matéria, que culminou no conceito aqui adotado para a solução da lide.

Quando primeiramente instado a se manifestar sobre o tema, este Conselho convalidou o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal, materializado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Ou seja, transportou-se o conceito de insumo do IPI para sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, o CARF entendia que ao contribuinte somente seria legítimo descontar créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final, para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (e.g. Acórdão n. 203-12.469).²

Num segundo momento, já assumindo a impropriedade de se aplicar como critério para aferir o crédito PIS e COFINS não cumulativos aquele do IPI - uma vez que materialidades destas espécies de tributos são completamente distintas, sendo a do IPI, circunscrita ao âmbito da industrialização, enquanto a das Contribuições, é mais abrangente, por ser a receita como um todo) -, o CARF passou a utilizar as regras de dedutibilidade de despesa constante na legislação do pelo imposto sobre a renda ("IR") para a definição de insumos (e.g. Acórdão n. 3202-00.226).³ Nesse sentido, a jurisprudência do CARF acabou conferindo uma amplitude maior ao conceito de insumo para o direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendido como qualquer despesa, desde que necessária à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Finalmente, a jurisprudência deste Conselho chegou então a um terceiro momento, no qual se consolidou que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS "denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ".⁴ Essa é a atual, e, a meu ver, correta orientação do CARF a respeito do tema.

Com isso, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302002.674).⁵

² AC nº 203-12.469, Processo nº 137.818, rel. Odassi Guerzoni Filho, sessão de 17 de outubro de 2007.

³ AC nº 3202-00.22, Processo nº 11020.001952/2006-22, rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, sessão de 08 de dezembro de 2010.

⁴ AC nº 9303002.801, Processo nº 13052.000441/200307, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 23 de janeiro de 2014.

⁵ AC nº 3302002.674, Processo nº 13971.720063/200814, rel. Fabíola Cassiano Keramidas, sessão de 19 de agosto de 2014.

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de “custo de produção”, nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99⁶ (Acórdão 3402-002.881),⁷ para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

Pois bem. Adotando o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

Para essa análise, contudo, cumpre salientar que o presente processo é originário de auto de infração, e não de pedido de reconhecimento de crédito para compensação pelo contribuinte.

Tal fato é importantíssimo para o deslinde da controvérsia, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus da prova (artigo 373 da Lei n. 13.105/2015, o “Novo Código de Processo Civil”).⁷

Com efeito, este Colegiado, no próprio Acórdão 3402-002.881 citado linhas atrás, adotou este parâmetro para a solução de caso onde também se julgava auto de infração

⁶ Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo

Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor:

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

⁷ Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2007 NULIDADES. A existência de motivação clara e explícita do ato administrativo, que rende ensejo à interposição de defesa robusta, não rende ensejo à decretação de nulidade. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. (...).

em que a Fiscalização glosou créditos tomados pelo contribuinte, por utilizar como fundamento as Instruções Normativas n. n. 247/2002 e 404/2004, vale dizer, o conceito de insumo de IPI. Peço vênha para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

(...)

É com isso que lidaremos no julgamento deste processo: afastado o significado de "insumo" adotado pelo fisco, o trabalho deste colegiado ao analisar as planilhas de glosa em espécie se resumirá em confrontar o item glosado com os dados técnicos trazidos pela defesa para determinarmos se o item está apto ou não a gerar o crédito. A autuação só será mantida em relação aos itens que comprovadamente não atendam aos requisitos legais para gerarem o crédito.

2. Do caso concreto

Traçadas essas premissas, destaco o objeto social da Recorrente, retirado dos atos constitutivos vigentes à época da autuação fiscal, constantes dos autos:

*“A Companhiatem por objeto principal a **indústria e o comércio de produtos siderúrgicos e ou metalúrgicos**. A Companhia poderá exercer quaisquer outras atividades comerciais ou industriais relacionadas com o objeto principal, inclusive a **pesquisa, a lavra e a industrialização e a comercialização de minérios**, elaboração, execução e administração de projetos de florestamento e reflorestamento, bem como a exportação e a importação de bens de ou para sua indústria e a transformação de florestas em carvão vegetal, o transporte via rodoviária, ferroviária, marítima e ou pluvial de bens de sua indústria, **as atividades portuárias fora de área de porto organizado e as de operador portuário**, de que trata a Lei nº 8.630, de 25.02.93*

Assim é que no seu cartão de CNPJ constam atividade principal e secundária a industrialização e comércio de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, além da própria a mineração

Cumpram então passar à aferição dos itens glosados pela Fiscalização, cotejando-os com o objeto social da Recorrente, e, portanto, às atividades que pratica e lhe

geram receita, para aferir quais se amoldam ao conceito de insumo (custo de produção) para fins de tomada de crédito na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Pois bem. Pela análise do criterioso relatório e voto formulado pelo Relator do caso, pude observar que os seguintes itens são capazes de gerar o direito ao crédito das Contribuições Sociais, devendo ser canceladas as glosa pretendidas pela Fiscalização, de acordo com as razões a seguir delineadas:

2.1. "Sucatas"

A própria Recorrente admite que a legislação (§ 2º, II, do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833) não dá direito à crédito sobre a aquisição de bens ou serviços que não estejam sujeitos ao pagamento das contribuições ou que sejam utilizados em produtos ou serviços com alíquota zero ou isentos, dentre os quais está a sucata, classificada na posição 7204 da TIPI, ou seja, desperdício, resíduos ou aparas de ferro ou aço. Assim, concordo com o relator sobre a manutenção de tais glosas.

De sua feita, a fiscalização, como resultado da diligência, cancelou as glosas dos serviços empregados na industrialização dos resíduos industriais, por se caracterizarem como insumos na atividade fim da recorrente.

Entretanto a Recorrente esclarece e faz prova que nessa glosa encontram-se também fretes de materiais que não são sucatas. Efetivamente, no próprio TVF consta que foram glosados tais fretes (fls 34 e 35). Em fls 1196 vemos planilha fiscal com a razão social dos fornecedores, demonstrando tratar-se de empresas de transporte e em fls 1197 a 1203 cópias das notas de Conhecimentos de Transporte referindo, no campo "natureza da carga", "bobinas", "perfil", "fio-máquina", ou seja, produtos finais fabricados pela Recorrente.

Portanto, tais gastos (constantes na planilha de fls 1196) referem-se a frete de vendas de produtos acabados, erroneamente classificados como sucata, suportado pela Vendedora/Recorrente, cujo crédito está previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003, devendo portanto a glosa ser cancelada.

2.2. Materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte

No caso, as glosas referem-se a diversas aquisições utilizadas como embalagem - incluindo arame fio máquina, cilindro, embalagem filme stretch, etiquetas, fitas de aço, fitas adesivas, madeira serrada pranchão/roletes, pallet, papelão chapa onda, ripa/sarrafo/viga eucalipto, sarrafo farinha seca, saco plástico - utilizada para apresentação/condicionamento dos produtos, bem como para viabilizar sua estocagem e transporte.

De acordo com o entendimento esposado no item 1 do presente voto, hei de divergir do Relator. Se a embalagem é condição para o transporte, reduz o risco do mesmo ou garante a integridade do produto é ela essencial ao processo produtivo, e deve dar direito ao crédito.

Essa turma de julgamento já se debruçou sobre o tema, concedendo tal sorte de créditos:

Número do Processo: 10925.000820/2007-16

Contribuinte: COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

Relator(a): MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Nº Acórdão: 3402-003.097

Ementa(s) Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. HIGIENE. PROTEÇÃO AO TRABALHADOR. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, nos termos delimitados pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, assim considerados aqueles que integram o custo de produção e que não são passíveis de ativação obrigatória (art. 301 do RIR/99).

Tratando-se de agroindústria que produz alimentos, há o direito ao creditamento em relação aos bens adquiridos para proteção ao trabalhador e para higiene.

*INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, eis que **a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo**, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se **com características desejadas quando chegar ao comprador**.*

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA.

[...] Recurso Voluntário provido em parte

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas dos créditos sobre materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte.

2.3. Materiais utilizados na identificação, acondicionamento e movimentação interna

Assim como disposto no item 2.2., os gastos da Recorrente com a aquisição de materiais imprescindíveis para seu processo produtivo, nas fases de identificação, acondicionamento e movimentação interno, devem dar direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

A Recorrente demonstra que foram glosados os créditos decorrente diversas aquisições utilizadas na identificação, acondicionamento e movimentação interna de produtos, incluindo aparelho de manobra manual, balancim, carro, cinta de poliéster, contratrilha, corda de sisal, dormente de madeira, esticador, estropo cabo de aço, etiqueta, gancho, grampo, jacaré, ladre, linga corrente, madeira, manilha, olhal, pallet, pega chapa, sapatilha, sarrafo, selo, trilho,

Processo nº 15504.724365/2012-71
Acórdão n.º 3402-004.344

S3-C4T2
Fl. 123

necessários à movimentação de produtos que pesam toneladas, em usina siderúrgica de dimensões enormes.

Sobre a imprescindibilidade dos gastos para seu processo produtos, em fls. 778 a 782 do recurso voluntário constam fotos e aplicação de diversos materiais. Ademais, em fls. 1139 a 1141 a Recorrente apresenta planilha explicando a função, o local de aplicação e a vida útil de cada material. Destaco alguns itens abaixo, a título exemplificativo:

Chave Fisco	Descrição do item	Código do item	GRUPO MATERIAL	Soma de PIS	Soma de Cofl	Descrição de Função	Local de Aplicação	Vida útil
5 e 6	ARAME FIO MAQUINA DIAMETRO 7,00 MM	1362859	ARAME FIO MAQUINA	12.236,34	56.361,33	Material de embalagem utilizado para cintar o feixe do produto Perfil (produto com peso entre 4500 a 5000 kg).	Laminação de Perfis	Diário
4	DORMENTE MAD TRATADA 1F02A05S8000 POS 1	1316780	DORMENTE	1.630,20	7.508,80	Material utilizado para sustentar e fixar os trilhos ferreos que realizam a movimentação interna das painéis de Aço líquido, carro de transferência na Aciaria, no transporte de gusa no estado líquido, nos Carros Torpedos, entre o Alto Forno e Aciaria, e para escoamento dos produtos Placa, Bloco, Tarugos, Fio Máquinas, Perfis e Tiras a Quente.	Coquerias, Alto fornos, Aciaria e Laminações	12 meses
5 e 6	FITA EMBALAGEM PEAÇÃO MANGELS.	102125757	FITAS	4.615,03	21.257,12	Material de embalagem utilizado para cintar o feixe do produto Perfil (produto com peso entre 4500 a 5000 kg).	Laminação de Perfis	Diário
4	GRAMPO FIXACAO ELASTICA PANDROL AZ-601	1362078	GRAMPO	6.005,51	27.661,72	Material utilizado para fixar os trilhos que realizam a movimentação interna de painéis de Aço líquido, carro de transferência na Aciaria, transporte de gusa no estado líquido, nos Carros Torpedos, entre o Alto Forno e Aciaria, e para escoamento dos produtos Placa, Bloco, Tarugos, Fio Máquinas, Perfis e Tiras a Quente.	Coquerias, Alto fornos, Aciaria e Laminações	11 meses

Pois bem. Este Conselho, como já visto, concede esse tipo de crédito, conforme constatamos dos Acórdãos 3301-002.411 (Cons. Relator Andrada Marcio Canuto Natal) e 3402-002.826 (Cons. Relator Waldir Navarro Bezerra), cujos trechos da ementa que interessam aqui são sublinhados abaixo:

Número do Processo: 13981.000079/2005-37

Data da Sessão: 14/10/2014

Relator(a): ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

Nº Acórdão: 3301-002.411

CRÉDITO. EMBALAGEM. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

*Os custos com aquisições de **etiquetas adesivas**, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.*

Número do Processo 13878.000213/2005-87

Data da Sessão 25/01/2016

Relator(a) WALDIR NAVARRO BEZERRA

Nº Acórdão 3402-002.826

CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os gastos com embalagens de transporte - pallet, papelão e os filmes strech integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela

recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)

Neste último julgado, o ilustre Conselheiro Waldir Bezerra foi preciso ao colocar que "o acondicionamento dos produtos a serem exportados constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos."

Portanto, imperioso o cancelamento das glosas relativas aos materiais utilizados na identificação, acondicionamento e movimentação interna.

2.4. Bens e serviços relacionados às atividades minerais: Transporte de matérias primas entre estabelecimentos; Serviços de estiva de matérias-primas; Serviços de transporte e/ou pesagem de matérias-primas; Serviços de movimentação, estocagem, carregamento e transbordo de minério de ferro; Serviços de remoção de matéria-prima estéril vinculada ao processo de mineração; Serviços de sondagem de minério de ferro para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas

Salta aos olhos que todos os serviços glosados nesse grupo são gastos intrínsecos e necessários à atividade de mineração.

Com efeito, sobre o *transporte de matérias primas entre estabelecimentos da Recorrente*, a Recorrente comprova (vide fls 753 a 757) que este grupo compreende serviços de frete de transporte de minério entre as minas de propriedade da recorrente e a siderúrgica. Frete de matéria-prima, portanto, cujos prestadores são empresas nacionais, dando direito ao crédito de PIS/COFINS.

As manifestações deste Conselho sobre o tema são inúmeras, dentre as quais destaco as seguintes:

Número do Processo 10830.721065/2009-10

Data da Sessão 26/01/2016

Relator(a) DOMINGOS DE SA FILHO

Nº Acórdão 3302-002.970

PIS. INSUMO. FRETE. TRANSPORTE ENTRE MINA E COMPLEXO INDUSTRIAL. DESCONTO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Insere-se no conceito de insumo a aquisição de matéria-prima, materiais e embalagens, e, prestação de serviço quando esses se revela necessário e essencial atividade fabril, por ser específico e íntimo ao processo produtivo, sem o qual o processo de fabricação não acontece, no caso concreto, o frete pago pelo transporte de minérios, insumo básico a fabricação do produto, extraídos de minas de propriedade do mesmo proprietário do complexo industrial, por viabilizar a produção e guardar pertinência ao processo produtivo, insere no conceito de insumo, e, sendo assim, autoriza a tomada do crédito. Recurso Voluntário Provido.

Acórdão nº 3403-002.763 -

Relator(a): ANTONIO CARLOS ATULIM

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições no regime não-cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.

Com relação aos demais serviços, o Acórdão *a quo* colocou que "ademais, registre-se que, no caso dos serviços listados, não poderiam gerar direito a crédito, ainda que a atividade principal da empresa fosse a mineração, **pois também não estão diretamente vinculados à produção de minério, propriamente dita**. Serviços como o de remoção de matéria-prima estéril ou de sondagem, por exemplo, **embora imprescindíveis na atividade de mineração, não se caracterizam como insumos dessa atividade, fazendo parte de etapas distintas da etapa que envolve a extração e beneficiamento do minério.**"

Claramente, portanto, não foram concedidos tais créditos pois o pressuposto adotado pela DRJ é o ultrapassado entendimento, segundo a jurisprudência deste Tribunal, de que o conceito de insumo para a tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS é o mesmo do IPI. Não sendo esse o paradigma aqui adotado, como pode expor alhures, devem ser concedidos os créditos dos seguintes serviços:

i) Serviços de estiva de matérias-primas: movimentação (descarga, manuseio, embarque) de carvão mineral (matéria-prima) em terminal portuário próprio, etapa do transporte das matérias primas, prestado principalmente pela VALE (cf. Contrato de fls. 891 a 911)

ii) Serviços de transporte e/ou pesagem de matérias-primas: transporte e pesagem de sucata, matéria prima utilizada pela recorrente, cuja compra em si (incluindo-se o preço) é estabelecida por peso (cf. fls 761 do Recurso Voluntário planilha de fls. 616, preparada pela própria autoridade fiscalizadora, referindo tratar-se de serviços de pesagem e transporte de matérias-primas).

iii) Serviços de movimentação, estocagem, carregamento e transbordo de minério de ferro, cf. 1196.

iii) Serviços de remoção de matéria-prima estéril vinculada ao processo de mineração;

iv) Serviços de sondagem de minério de ferro para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas.

Sobre esse último, destaco a ementa abaixo, relativa a caso em que o CARF reconheceu tal direito creditório em caso análogo:

Contribuinte VALE S.A.

Acórdão nº 3402-002.663

Relator(a): ALEXANDRE KERN

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os gastos com a contratação de serviços de prospecção, sondagens e de geologia guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo de lavra de minérios e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados.

Pelas razões aqui expostas, então que todas as glosas referentes aos bens e serviços relacionados às atividades minerais (Transporte de matérias primas entre estabelecimentos; Serviços de estiva de matérias-primas; Serviços de transporte e/ou pesagem de matérias-primas; Serviços de movimentação, estocagem, carregamento e transbordo de minério de ferro; Serviços de remoção de matéria-prima estéril vinculada ao processo de mineração; Serviços de sondagem de minério de ferro para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas) devem ser canceladas.

2.5. Serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais

A Recorrente informa que os serviços de coleta, segregação, tratamento e destinação de resíduos são de fundamental importância porque providenciam o correto descarte das sobras da produção. Na realidade representam um custo obrigatório da Recorrente, que está legalmente obrigada a gerenciar seus resíduos sólidos, conforme determina a Lei nº 12.305/2010 (Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos) e a Norma Regulamentadora nº 25 do Ministério do Trabalho e Emprego, sob pena de responsabilização legal.

Não por outra razão, a jurisprudência deste Conselho é vastíssima no sentido de cancelar as glosas de créditos referentes a tais itens. Vejamos:

Número do Processo: 11065.100043/2006-50

Contribuinte: H. KUNTZLER & CIA. LTDA.

Data da Sessão: 11/12/2014

Processo nº 15504.724365/2012-71
Acórdão n.º **3402-004.344**

S3-C4T2
Fl. 125

Relator(a): FABIA REGINA FREITAS

Nº Acórdão: 3301-002.523

*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 o conceito de insumos para efeito de PIS e COFINS deve se relacionar aos gastos, em bens e/ou serviços, utilizados no processo produtivo, sem os quais a produção da empresa seria inviabilizada, e com isso não haveria geração de receitas. **No caso concreto, a única despesa/custo passível de aproveitamento é relacionada ao crédito do Tratamento de Resíduos Industriais, decorrente de exigência legal. Recurso Voluntário provido parcialmente.***

Número do Processo: 10280.722549/2011-74

Contribuinte: ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A

Relator(a): IVAN ALLEGRETTI

Nº Acórdão: 3403-002.765

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2006 a 31/10/2006 PIS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO. O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito.

INDÚSTRIA DE ALUMINA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO NA PRODUÇÃO. Em relação à atividade industrial de produção de alumina, deve ser reconhecido o direito de crédito pela aquisição de óleo combustível BPF, ácido sulfúrico e inibidor de corrosão, bem como de transporte de remoção de rejeitos e resíduos, por se tratarem de bens e serviços aplicados na produção. (...)

Número do Processo 11065.001083/2009-62

Contribuinte INDUSTRIA DE PELES MINUANO LTDA

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Relator(a) ROSALDO TREVISAN

Nº Acórdão 3403-002.783

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG. Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62-A de seu Regimento Interno. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários.

Portanto, devem ser cancelas as glosas relativas ao serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário, para cancelar a glosa de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, referentes a:

- i) Gastos referentes a frete de vendas de produtos acabados, erroneamente glosados como sucata (constantes na planilha de fls 1196);
- ii) Materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte;
- iii) Materiais utilizados na identificação, acondicionamento e movimentação interna
- iv) Bens e serviços relacionados às atividades minerais: Transporte de matérias primas entre estabelecimentos; Serviços de estiva de matérias-primas; Serviços de transporte e/ou pesagem de matérias-primas; Serviços de movimentação, estocagem, carregamento e transbordo de minério de ferro; Serviços de remoção de matéria-prima estéril vinculada ao processo de mineração; Serviços de sondagem de minério de ferro para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas
- v) Serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais

Thais de Laurentiis Galkowiz - redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowiz

Além dos itens citados acima, sobre os quais fui acompanhada pela maioria do colegiado, também peço vênia para divergir do Ilustre Relator sobre os seguintes itens.

1. Frete de insumos importados e entre empresas.

A reversão das glosa dos créditos das Contribuições é imperiosa no presente caso, pois o motivo elencado pela Fiscalização e corroborado pela DRJ não se coaduna com a natureza do frete sob análise e, por conseguinte, com a legislação que garante seu aproveitamento.

Com efeito, o frete em apreço corresponde ao transporte de matéria prima (carvão mineral e minério de ferro) entre terminal portuário e unidade industrial da Recorrente. Ou seja, *trata-se de frete nacional* (prestado por empresas brasileiras, quais sejam, Vale, MRS e outras 17 transportadoras e empresas de logística nacionais, conforme notas fiscais e contratos de fls 851 a 1058), e *não internacional* (custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado, conforme o artigo 77 do Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

É por esta razão que os argumentos de que "inexiste norma garantidora do direito a tal crédito", e de que "a legislação disciplinadora da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as importações refere-se ao valor aduaneiro, dentro do qual não estaria incluído o frete", não se aplicam ao presente caso. Explico.

Inicialmente, é preciso recordar a diferenciação da *incidência/direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre importações* ("PIS-importação e COFINS-importação", ou PIS/COFINS-importação), com a *incidência/direito ao crédito das Contribuições ao PIS e da COFINS* ("PIS e COFINS") *incidentes sobre operações no ocorridas no mercado interno*.

O PIS-importação e a COFINS-importação são exações tributárias disciplinadas pela Lei n. 10.685/04, que em seu artigo 1º, traz a materialidade que é atingida pelas Contribuições: *a importação de bens e serviços*. Assim, o PIS/COFINS-importação incide uma única vez, no momento da importação de bens e serviços.

Tratando-se de incidência tributária sobre as importações (paralelamente à desoneração na exportação pelos países estrangeiros), o PIS-importação e a COFINS-importação dão efetividade ao princípio do destino, que rege a tributação do comércio internacional, como decorrência da necessidade de harmonização das legislações entre Estados, como ensina Ricardo Lobo Torres.⁸ Desse modo, as mercadorias e serviços trazidos do exterior serão sujeitos à incidência dos tributos nacionais sobre o consumo (como o IPI, o ICMS e o ISS), tendo então o mesmo tratamento tributário das mercadorias e serviços produzidos no mercado nacional, com isso respeitando o princípio da não discriminação.

⁸ Assim, a tributação é outorgada para o país onde os bens são consumidos. (O princípio da não cumulatividade e o IVA no direito comparado. In O princípio da não-cumulatividade, coord. Ives Gandra da Silva Martins, p. 161).

Dessarte, o PIS–importação e a COFINS–importação incidem tão somente nas operações nas quais os fornecedores estão domiciliados fora do país, e é a essa situação que a Lei n. 10.685/04 abarcou. Consequentemente, a Lei n. 10.865/04 não trata das operações praticadas em território brasileiro, as quais, como é consabido, são regradas pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Todavia, para as pessoas jurídicas que apuram as Contribuições pela sistemática da não-cumulatividade, a importação pode ser a primeira das etapas comerciais, industriais ou de prestação de serviços que ocorrerão em território nacional, a qual eventualmente poderá se juntar a outros bens ou serviços adquiridos no mercado interno para a consecução das atividades empresárias.

Justamente nesse sentido, a Lei n. 10.865/2004, em seu artigo 15, estabeleceu que *um dos créditos* que podem ser apurados na não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS (cf. as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) corresponde aos valores pagos anteriormente a título de PIS/COFINS-importação. Vejamos

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

I - bens adquiridos para revenda;

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição

A dicção do *caput* do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004 é clara: concede-ser-á o direito ao crédito, *relativamente às IMPORTAÇÕES*, sobre as contribuições efetivamente pagas (§1º), apurado de acordo com as demais normas que regem o PIS-importação e a COFINS-importação, dentre elas a utilização do valor aduaneiro sobre da importação de bens (artigo 7º, inciso I). Como é possível perceber desde já, aqui se discute unicamente a incidência e o crédito nas *importações*. Esse é o marco final da disciplina da Lei n. 10.865/2004, que em nada pode ou deve prejudicar a incidência das Contribuições que ocorrem em momento subsequente (mercado nacional) e o respectivo direito ao crédito. Afinal, não há e nem poderia haver na Lei n. 10.865/2004 vedação à tomada de outros créditos decorrentes de dispêndios posteriores à importação, pois tais momentos não são objeto de sua normatização.

Assim é que a discussão sobre o valor aduaneiro e falta de amparo legal, como já adiantado, em nada tangencia o presente caso, no qual o frete é nacional, uma vez que prestado depois do desembaraço aduaneiro por empresas brasileiras. Trata-se de serviço contratado pela Recorrente para que possa efetivar suas atividades empresariais de mineração. Com relação a tais fretes, é necessário observar o quanto disposto pelas Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pois estas sim cuidam da incidência e, por conseguinte, do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS em casos como o presente.

São inúmeras as manifestações da Receita Federal sobre o assunto, sempre tendo como pressuposto justamente a diferenciação acima exposta, como se depreende, a título exemplificativo, dos trechos das seguintes Soluções de Consulta:

Solução de Consulta nº 113 - SRRF09/Disit, datada de 11 de junho de 2012:

É que os créditos a que a Leis nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, aludem tão somente os relativos a aquisições no mercado interno, diferentemente dos créditos relativos à importação de bens e de serviços, que estão no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Solução de Consulta nº 75 - SRRF08/Disit Data 27 de março de 2013:

12 Deve-se ressaltar a notável diferença existente entre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as operações no mercado interno e a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços. Tratam-se de tributos distintos, que possuem hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes diferentes.

13 De um lado, tem-se a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita (mercado interno), cuja autorização para sua criação funda-se no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal (CF). O regime de apuração não cumulativa das mencionadas contribuições foi instituído pela Lei nº 10.637, de 2002, relativamente à Contribuição para o

PIS/Pasep, e pela Lei nº 10.833, de 2003, no que se refere à Cofins.

Com efeito, a Receita Federal parte do mesmo pressuposto do adotado no presente voto: há primeiro uma operação de importação de bens, sujeito à incidência do PIS-importação e da COFINS-importação, dando direito ao crédito nos moldes do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004; posteriormente outras operações passam a existir em âmbito nacional, sobre as quais vai incidir a Contribuição ao PIS e a COFINS não-cumulativas, e os créditos estão disciplinados pelos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ocorre que, em razão do restrito juízo administrativo sobre o conceito de insumo no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS no sentido daquele adotado na legislação do IPI (somente dariam direito ao crédito MP, PI e ME incorporados ao produto), o entendimento que hoje prevalece nas Soluções de Consulta é pela não autorização do direito ao crédito.

Por todas, destaco a recente Solução de Consulta nº 121 - Cosit, de 8 de fevereiro de 2017, na qual a questão do frete é análoga a que ora se discute:

13. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os serviços aduaneiros, o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica e as despesas com depósito (armazenagem), contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

14. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da

Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.

A conclusão inarredável é que a Fiscalização somente analisa o direito ao crédito do frete nacional de produto importado à luz do artigo 3º, incisos I e IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, e não com relação ao artigo 3º, inciso II das mesmas leis, o qual, como se sabe, traz a possibilidade de tomada de crédito das Contribuições sobre bens ou serviços contratados no âmbito de seus processos produtivos.

O assunto dos gastos com fretes e seu consequente direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se inserido na questão maior do *conceito de insumo* para fins do direito ao crédito dessas Contribuições Sociais, o qual teve grande atenção desse Conselho, culminando em jurisprudência já consolidada sobre o tema acima citada.

Adotando-se a linha de entendimento exposta no item 1 do voto vencedor acima, como vem ocorrendo nas decisões proferidas por este Colegiado, a consequência lógica incontornável é pela necessidade de reversão das glosas aqui tratadas.

Ademais, é preciso salientar, entendimento diverso significaria tratar a não cumulatividade da Contribuição ao PIS e a COFINS como se fosse técnica de tributos vinculados ao produto. Todavia, não é demais repetir, a Contribuição ao PIS e a COFINS incidem sobre a receita, e daí advém o entendimento do CARF que os custos de produção, por serem indispensáveis para as atividades empresariais, devem dar direito ao crédito. É essa a tranquila jurisprudência deste Conselho, conforme se verifica das ementas abaixo colacionadas:

Número do processo: 10950.003052/2006-56

Acórdão nº 3403-001.938

Data de Publicação: 03/05/2013

Contribuinte: PLANT BEM FERTILIZANTES S.A.

Relator(a): ROSALDO TREVISAN

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não havendo a possibilidade de cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo. Impressos, materiais de escritório, uniformes e equipamentos de proteção individual não constituem insumos

para uma empresa fabricante e revendedora de adubos e fertilizantes.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. *É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.*

“[...] CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO.

O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. [...]

(Processo 13971.005202/2009-59, Acórdão 3403-003.163, j. 20/08/2014, Relator Alexandre Kern)

Outrossim, não permitir direito ao crédito do frete nacional (ou qualquer outro custo posterior à nacionalização) do insumo importado significaria o absurdo de que, com relação aquele insumo, nenhum outro gastos incorrerá a empresa em seu processo produtivo, ao fim do qual há a geração de receita, que sofrerá a tributação das Contribuições sociais em questão.

Com efeito, o CARF vem sedimentando seu entendimento no sentido de que determinadas operações com frete são sim capazes de garantir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, com base no artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, haja vista que dentre os dispêndios ontologicamente necessários para a produção, encontra-se o frete de produtos inacabados. Este Colegiado em diversas oportunidades acatou tal posição, dentre as quais destaco os Processos 11080.008925/2005-95 e 11080.008923/2005-04, nos quais deu-se provimento ao recurso para reverter as glosas em relação a fretes para o transporte de insumos e produtos inacabados entre filiais e entre parceiros e filiais.

Bem sintetiza o assunto a manifestação do Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, quando do julgamento do Acórdão n. 3403-001.556 (Processo n. 11686.000346/2008-28, de 25 de fevereiro de 2012), nos seguintes termos:

"(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições:

*(a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo **art. 3º, inciso IX;***

*(b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no **artigo 3º, inciso I;** e*

*(c) finalmente, se respeitar **ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e,***

portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido. (...)”

Conclui-se assim que, efetivamente, quando tratamos do trânsito de matérias primas da zona portuária até o estabelecimento do contribuinte (frete nacional), o dispêndio com frete é custo do produto, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.673 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

Nesse sentido, lembro que no tange à contratação do frete, como destacado alhures, está cumprido o requisito do artigo 3º, §3º inciso I das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que *o crédito tomado pela Recorrente advém de serviços contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no País.*

Assim, entendo que deve ser revertida a glosa relativa ao frete em relação a fretes para o transporte de insumos da zona portuária até o estabelecimento do contribuinte.

2. Fretes relativos a produtos não identificados

Conforme colocado pelo Ilustre Relator, esses fretes relacionam-se a 3 fornecedores distintos (Vale do Rio Doce, Tora Transportes Industriais e Usifast Logística Industrial), sendo que os produtos transportados para o estabelecimento industrial são ferro silício e ferro molibdênio, utilizados como liga na produção de aço (produto industrializado). Portanto, os fretes dizem respeito à aquisição matéria-prima, caracterizando custo de produção da empresa e dando direito a utilização como crédito, com fulcro no artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo ser cancelada a glosa.

3. Treinamento sobre o funcionamento de equipamento da área industrial, tais como alto forno e laminação

Haja vista o conceito de insumo adotado neste voto, fora de dúvidas que os gastos com treinamento sobre o funcionamento de equipamento da área industrial devem dar direito aos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS. Afinal, são serviços essenciais ao processo produtivo da empresa, encaixando-se no quanto estipulado pelo art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Importante destacar que se trata de treinamentos dos funcionários especialmente sobre o funcionamento de equipamentos da área industrial, diretamente relacionados com a produção do aço e a atividade da empresa.

Corroborando essa inteligência, transcrevo a ementa do seguinte caso:

Número do Processo 10660.722805/2013-11

Contribuinte EXPRESSO NEPOMUCENO S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 27/01/2015

Relator(a) BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA

Nº Acórdão 3401-002.857

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

(...)

DESPESAS COM CURSOS E TREINAMENTOS. VINCULAÇÃO À ATIVIDADE. EXIGÊNCIA PREVISTA EM ATO ADMINISTRATIVO. INSUMOS. ENQUADRAMENTO. *Cursos e treinamentos específicos, exigidos dos condutores que aturam no transporte de cargas, são apenas alguns daqueles necessários para a realização desta atividade. Sem condutores que tenham tal treinamento, bem como que sejam constantemente submetidos a cursos de reciclagem, o contribuinte não pode realizar sua atividade preponderante. A Resolução CONTRAN nº 227/97 "estabelece requisitos referentes aos sistemas de iluminação e sinalização de veículos". Para a adequação dos veículos a tais normas, os funcionários responsáveis pela manutenção dos veículos da empresa devem estar cientes destas e possuir o conhecimento técnico que somente pode ser adquirido com cursos específicos, sendo necessária a capacitação destes profissionais. Destarte, devem ser reconhecidos os créditos sobre despesas de cursos e treinamento, desde que estes sejam vinculados à atividade de prestação de serviço de transporte de carga, como é o caso de motoristas e mecânicos.*

(...)

Mais essa glosa, portanto, deve ser revertida.

Conclusão

Diante do exposto, além do quanto consta no voto vencedor supra, voto igualmente por dar provimento ao presente recurso voluntário, para cancelar a glosa de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, referentes a:

- i) Frete nacional de insumos importados e entre empresas;

Processo nº 15504.724365/2012-71
Acórdão n.º **3402-004.344**

S3-C4T2
Fl. 130

ii) Fretes relativos a produtos não identificados;

iii) Treinamento sobre o funcionamento de equipamento da área industrial, tais como alto forno e laminação.

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowiz