



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000171/2009-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.116 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO. POSSIBILIDADE

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

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares apresentadas e em não conhecer do Recurso Voluntário em relação à glosa sobre frete de vendas, face à inovação dos argumentos de defesa, para, no mérito, dar parcial

provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer: (I) **por unanimidade de votos**, os créditos relativos (i) aos serviços de remoção; (ii) aos serviços de limpeza especializada; (iii) aos fretes sobre insumos tributados com alíquota zero; (iv) aos fretes sobre transferência de insumos entre estabelecimentos do contribuinte; (v) aos serviços de movimentação portuária de carga e descarga; (vi) aos serviços de análise laboratorial; e (vii) às despesas com armazenagem; e (II) **por maioria de votos**, os créditos relativos (i) aos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, vencidos, neste item, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Antônio Borges e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não reconheciam os créditos, e (ii) à locação de máquinas e equipamentos, com exceção dos gastos com a locação de veículos comuns, vencido, neste item, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não reconhecia o crédito em relação a qualquer veículo classificado no Capítulo 87 da NCM. Os Conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Antônio Borges votaram pelas conclusões em relação ao item (II)(ii).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

Relatório

Cuidam os autos de Declarações Eletrônicas de Compensação ("DCOMP") relativas a créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, apurados no 3º trimestre de 2005, no valor total de R\$ 148.234,31.

Houve parcial reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 117.469,66, sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido, com as seguintes glosas decorrentes da controvérsia sobre o enquadramento como insumos (Despacho Decisório de e-fls. 172/199):

Itens	Conta Contábil	Julho/2005	Agosto/2005	Setembro/2005
Serviços profissionais	209	77.300,53	77.608,81	77.464,35
Serviços de movimentação portuária		4.062.542,49	4.277.706,54	1.302.036,78
Serviços de Carga e Descarga	152	51.607,31	10.321,57	69.876,28
Frete s/ aquisições de insumos (*)		4.913.073,51	5.126.197,82	6.423.166,34
Total da Glosa		9.104.523,84	9.491.834,74	7.872.543,75

Além disso, houve glosa de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, sob o fundamento de que não atendem ao conceito de insumo; glosa de despesas com armazenagem e frete sobre vendas.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 206/235) onde alega, em síntese:

- embora o procedimento fiscal tenha sido efetuado dentro do prazo legal previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, a glosa pretendida não pode produzir efeitos posto que fulminada pela decadência do direito de lançar;
- quanto aos serviços profissionais, a lei não veda a utilização de créditos com relação a insumos que tenham sido tributados na fonte e, se os serviços são tributados na fonte, é porque são insumos sujeitos à contribuição e, deste modo, podem gerar créditos se forem utilizados no processo de fabricação;
- limpeza, conservação e manutenção são atividades intrinsecamente ligadas à fabricação, não exigindo a lei, para fins de outorga do direito de crédito, que os insumos sejam consumidos em contato com o produto fabricado;
- a contribuinte contrata pessoas jurídicas para prestação de serviços de movimentação portuária consistentes na locação de equipamentos (pá-carregadeira) destinadas ao transporte de matérias-primas adquiridas desde o navio até o silo;
- a movimentação de mercadorias no porto constitui atividade de transporte em sentido amplo, devendo a sua remuneração ser considerada em essência com frete;
- relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito, decorrentes de créditos distintos, pois houve dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida (Cofins) e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros (Cofins-importação), sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação, sendo que o creditamento referente ao Cofins-importação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II;
- os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril, contribuindo diretamente no processo produtivo mediante a colocação e retirada de matérias-primas nas

máquinas misturadoras de fertilizantes, não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte da Cofins;

- se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o referido raciocínio carece de congruência lógica, parecendo não remanescer dúvida razoável de que mercadoria e serviço de transporte são coisas distintas; de que, a prevalecer a interpretação adotada pela autoridade fiscal, estaria consagrada a analogia como método de interpretação suscetível de gerar obrigação tributária, em aberta contrariedade ao disposto no parágrafo 1º do artigo 108 do CTN;

- quanto aos créditos relativos a dispêndios com energia elétrica e locação de bens imóveis, conquanto “o auditor fiscal reconheça a existência de norma que permite a escrituração de créditos fora do período de competência respectivo tanto que faz indicação do preceito do parágrafo 4º do artigo 3º da Lei n. 10.833/03” (fl. 592), preferiu justificar a glosa baseado em normas contábeis editadas por órgãos de fiscalização profissional que não têm o condão de suplantar – no campo tributário – a Lei.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ/SP1 consoante acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

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

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

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

FRETE NA AQUISIÇÃO.

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

É de se considerar não formulado o pedido de diligência e perícia quando desacompanhado dos quesitos referentes aos exames que seriam desejados.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa, incluindo uma apresentação descritiva sobre as etapas do processo produtivo com imagens. Além disso, verifica-se inovação recursal a ser abordada no momento oportuno.

Em junho/2021 a Recorrente veio aos autos juntar Parecer elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco, solicitado pela Associação Nacional para a Difusão de Adubos (“ANDA”), associação da qual é membro, assim como parecer técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), para examinar especificamente as etapas de seu processo produtivo e atividades que desempenha.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

Inicialmente, cumpre registrar que a discussão aventada neste processo em muitos pontos não é nova e já foi objeto de análise no CARF, citando-se como exemplo os Processos nº 13811.002244/2005-47, 10880.945033/2013-07 e 13811.002248/200525, que também envolviam pedidos de compensação formulados pela Recorrente, em períodos distintos.

Dito isto, o recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Havendo arguição de preliminares, passo à análise.

1. Da inovação recursal - preclusão

Com relação às despesas com fretes sobre vendas, a glosa foi tratada no item 8.8 do Despacho Decisório, sendo justificada em razão da existência de divergências nas contas 116000 e 118000:

8.8 Despesas com armazenagem e fretes sobre vendas: através da análise dos lançamentos contábeis e amostragens de notas fiscais identificou-se a ocorrência de armazenagem de matérias primas importadas cujo valor não deve integrar a base de cálculo do crédito por falta de previsão legal. **Apurou-se também diferenças no valor de fretes sobre vendas ao analisar as contas 116000 e 118000.** Não se apurou divergências para o mês de julho e para agosto e setembro os valores apurados e os lançamentos indeferidos estão demonstrados a seguir:

Sobre a matéria no item “111.6. GASTOS COM ARMAZENAGEM (FRETE VENDA E ARMAZENAGEM)” constante da Manifestação de Inconformidade, a contribuinte apenas menciona a glosa a serviços de frete sobre vendas, limitando sua defesa no tocante aos serviços de armazenagem:

No item 8.8 do Relatório apresentado pela autoridade fiscal, a glosa dos créditos relativos aos insumos adquiridos a título de serviços de armazenagem e fretes sobre vendas foi justificada por suposta ausência de previsão legal.

Consoante se depreende da leitura das razões apresentadas pela autoridade fiscal, os insumos adquiridos a título de serviços de guarda (armazenagem) não podem ser considerados na base de cálculo do crédito, em razão de não comporem a base de cálculo da contribuição devida na importação.

A glosa dessa parcela não possui amparo legal, porquanto os fretes são insumos necessários à manutenção da empresa e fazem parte do processo produtivo, que só termina com a entrega da mercadoria no local designado pelo cliente.

Já em seu recurso voluntário, inova em sua defesa na medida em que apresentou argumentos sobre a matéria, antes não trazidos:

168. Isso porque, em verdade, as contas contábeis analisadas pela Fiscalização contêm os lançamentos, pelo regime de competência, das despesas de fretes incorridas pela Recorrente. Contudo, o momento do registro fiscal dos créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS é posterior, ocorrendo apenas quando do recebimento e registro da Nota Fiscal de Serviços, o que, por vezes, pode acontecer no mês seguinte ao do registro da despesa.

169. Com efeito, o montante que corresponde à despesa de fretes com vendas incorridas pela Recorrente e que, portanto, faz jus ao creditamento, é aquele lançado no "Livro de Registro de Vendas" ora anexado (doc. 05). Em tal documento é que são registradas as notas e, conseqüentemente, com base nele que são apurados os créditos das contribuições.

170. Pela análise do conjunto probatório, é possível compreender que o que ocorreu foi uma mera diferença temporal, uma vez que o registro contábil ocorreu quando da contratação do frete, conforme rezam os princípios da Competência e Conservadorismo, momento distinto do reconhecimento do crédito, que só ocorre mediante registro das devidas notas fiscais.

...

173. Tem-se aí um claro exemplo de situação que originou o questionamento fiscal, cuja documentação comprobatória está acostada (doc. 06). Quanto aos demais lançamentos contábeis e faturas envolvidas, a documentação encontra-se à disposição na sede da Recorrente, podendo ser verificado por meio de diligência, caso assim entenda essa Turma, cujo quesito a ser respondido seria: o crédito de COFINS informado na DACON a título de frete sobre vendas e glosado pela Fiscalização tem respaldo em notas fiscais devidamente registradas, sendo a diferença identificada pela Fiscalização oriunda de mera discrepância temporal?

Tem-se, assim, que os contornos da lide foram construídos a partir da linha de defesa formulada na manifestação de inconformidade, de modo que a instância de piso não chegou a analisar que a divergência seria decorrente da “mera discrepância temporal”.

Conseqüentemente, não houve constituição de lide no tocante a tal matéria, que veio aos autos somente no recurso voluntário.

No entanto, as razões de fato e de direito devem ser suscitadas na primeira defesa, nos termos do art. 16, inc. III, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Da mesma forma, não encontra amparo na legislação processual administrativa a apresentação de novos documentos pelo sujeito passivo em sede recursal, ausente qualquer das hipóteses excepcionais previstas no art.16 § 4º do Decreto nº 70.235/72 para justificar a juntada de documentos após a fase impugnatória inicial.

Há, portanto, manifesta a ocorrência do instituto da preclusão processual, que atende à instrumentalidade do processo, com o fito de garantir que a sequência de atos praticados culmine com a prolação de decisão conclusiva ajustada ao contexto dos autos.

Ainda que seja possível defender a moderação no manejo da preclusão processual, em harmonia com o princípio da verdade material, o desenrolar prospectivo da marcha processual deve ser ordenado por uma sucessão cadenciada das atividades processuais, com a existência de determinados limites ao exercício de faculdades processuais, de modo que além de tais limites, perde-se aquela faculdade processual.

Finalmente, eventual conhecimento da novel linha de defesa implicaria ainda em supressão de instância, tendo em vista não ter sido apreciada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Colaciono jurisprudência afeta ao tema:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2006

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. (Acórdão nº 2202-007.385 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha. Sessão de 07 de outubro de 2020)

Isso posto, voto por não conhecer dessa parte do recurso, pela ocorrência da preclusão.

2. Preliminar

2.1. *Da alegação de Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material*

Afirma a Recorrente:

16. Caberia, portanto, à Fiscalização, analisar todos esses fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado pela Recorrente e, não somente, como efetivamente ocorreu, proceder à glosa com base em análises superficiais da

documentação apresentada pela Recorrente no curso do procedimento de verificação desses créditos.

17. Mais do que isso: especificamente no que tange a classificação do que é ou não "insumo" para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, é *conditio sine qua non* que quem esteja analisando procure conhecer o processo produtivo em questão e não simplesmente proceda à classificação com base em ilações e leituras genéricas, como foi o caso.

Contudo, razão não lhe assiste conforme esclarece o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, relator do Acórdão nº 2003-003.671 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, no tocante ao alcance do princípio da verdade material, pelo qual a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção:

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia ou do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos

No caso em tela, restou atendido o princípio da verdade material, uma vez que a Autoridade Fiscal apreciou o direito creditório, com base na sua convicção, a partir de vasta documentação fiscal e demais informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal colacionada aos autos .

Assim, entendo por rejeitar tal alegação.

2.2. Da Decadência

A Recorrente suscita a decadência parcial, sob os seguintes fundamentos:

29. A homologação deste procedimento do sujeito passivo será expressa quando a autoridade administrativa, ao tomar conhecimento da atividade do contribuinte, expressamente a homologa.

30. Por outro lado, opera-se a homologação tácita quando se esgota o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sem que a Autoridade Administrativa tenha se manifestado acerca da atividade do sujeito passivo. (...)

Contudo, conforme esclareceu a DRJ, existem dois prazos distintos – decadência do direito de lançar e da homologação da compensação:

Os prazos de decadência estabelecidos no Código Tributário Nacional – CTN, arts. 150, § 4º, e 173, referem-se ao direito de lançar o primeiro desses valores, qual seja, o crédito tributário.

O prazo para a homologação de compensação previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/94, refere-se ao encontro de contas desses dois valores.

Portanto, não há que se confundir o prazo para extinção do direito de constituir eventual crédito tributário por parte da administração tributária, do prazo para homologação da declaração de compensação.

No presente caso, o prazo para homologação contado da data de entrega da declaração de compensação, de acordo com o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, foi devidamente atendido conforme reconhecido pela própria Recorrente. Por conseguinte, ao contrário do que afirma o contribuinte, inaplicável o prazo decadencial nos moldes previstos no art. 150, §4º, do CTN.

3. MÉRITO - Conceito de insumo

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado o disposto no art. 21 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF nº 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelos contribuintes.

3.1. Serviços utilizados como insumos

3.1.1. Serviços de Limpeza

A Recorrente justifica o enquadramento de ambos os serviços como insumo por não se tratar de “*um mero serviço de limpeza geral*”:

91. Nesses itens estão listados os serviços de limpeza industrial da Recorrente, sendo estes muito semelhantes ao explicado anteriormente. Quer dizer, não se trata aqui de limpeza geral, mas sim limpeza técnica especializada nas instalações fabris da Recorrente, cuja necessidade se comprova pela natureza dos produtos por ela manipulados e por seu próprio processo produtivo.

92. Isso porque, conforme já demonstrado, o processo produtivo da Recorrente lida basicamente com microrresíduos sólidos (pó), sendo que a contratação de limpeza especializada dos materiais que eventualmente tenham, por sua natureza, caído no chão da fábrica para posterior reutilização é dispêndio claramente atrelado à geração de receita da Recorrente, enquadrando-se, assim, na melhor interpretação do conceito de insumos previsto nos artigos 3º, inciso II, tanto da Lei nº 10.637/02 como da Lei nº 10.833/03.

93. Tal interpretação foi manifestada pela CSRF que, ao analisar caso em que se discutia a apropriação de créditos decorrentes de contratação de serviços de remoção de resíduos industriais, dentre outros, assim decidiu:

Nos quesitos elaborados pela Recorrente, constante do Parecer Jurídico contratado, há o seguinte descritivo sobre estes serviços:

2.2.8.1) Serviço de limpeza industrial e remoção de resíduos (raspagem/recolhimento/remoção de resíduos *de fertilizantes* que são derrubados na área de produção por conta de sua natureza fina e leve (assemelhada ao pó) e que serão reaproveitados e inseridos novamente no processo produtivo e devem *ser* retirados para reduzir impactos ambientais).

No Parecer Técnico, verifica-se a seguinte informação:

Serviço de limpeza — Limpeza dentro da área de armazenamento após a retirada do produto para poder descarregar outro tipo de material. Esse serviço é necessário principalmente para que não haja contaminação (Figura 11)

...

As atividades dos serviços de limpeza na empresa são:

- remoção de resíduo de matéria-prima nos equipamentos para que não danifiquem (como por exemplo, corrosão devido as matérias-primas serem higroscópicas);
- remoção de produtos para não haver risco de contaminação;
- contribui na segurança de trabalho para que não haja aumento de particulados no ambiente de trabalho;
- limpeza dos tanques de H₃PO₄ (ácido fosfórico) para não haver perda de capacidade do equipamento pois, após um tempo há o aparecimento de crostas no interior dos tanques perdendo a capacidade de volume útil;

Especificamente em relação à glosa em discussão, relativa a outro período, por tratar-se de caso semelhante, do mesmo contribuinte reproduzo as razões de decidir trazidas pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator do Acórdão nº 3201-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Serviços de limpeza

A Recorrente cita os serviços de remoção e limpeza especializada. Pois bem, para estes serviços entendendo que assiste razão a Recorrente. Os serviços de remoção e limpeza especializada dão direito a crédito. Sobre o assunto cito jurisprudência deste CARF.

SERVIÇOS DE REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS DO PROCESSO PRODUTIVO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Concede-se o direito ao crédito às despesas com serviços de remoção, acomodação, tratamento adequado e armazenagem de subproduto (resíduos) inevitável ao processo produtivo. (CARF, Acórdão nº 3201-003.573 do Processo 13646.000189/2004-29, Data 20/03/2018)

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de remoção de materiais e limpeza especializada no contexto da documentação comprobatória acostada aos autos.

Também faço referência a um terceiro processo, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad no Acórdão nº 3302005.813:

Partindo-se do conceito já acima esposado, tem-se que a referida limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se sedimenta sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Sendo assim, voto por reverter a glosa apenas em relação aos serviços relativos à limpeza especializada.

3.1.2. *Serviços de Remoção – Ajudantes*

Sobre estes serviços, defende a Recorrente:

85. Os serviços de remoção com a sub-contratação de ajudantes mostram-se necessários na medida em que, conforme mencionado no item 111.3.2 acima, o processo produtivo da Recorrente utiliza-se de materiais químicos em pó e que sofrem desperdício com a ação do vento, por exemplo.

86. Com efeito, este item é inerente ao processo produtivo e à geração de receita da Recorrente. Isso porque, como explicado, os materiais removidos quando de uma eventual queda no processo ou seus resíduos são reempregados no processo produtivo.

87. Isso é, os resíduos depositados nos locais de • armazenagem são retirados mediante raspagem e reempregados no processo produtivo, no caso de matérias-primas, ou vendidos, no caso de produtos acabados.

88. Nesse sentido, confira-se o objeto do contrato de prestação de serviços entre a Recorrente e a pessoa jurídica TRANSPORTADORA MECA LTDA., já acostado aos autos por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade :

I- OBJETO

O objeto do presente contrato será a prestação dos serviços, pela CONTRATADA à CONTRATANTE, de movimentação de fertilizantes para abastecimento das moegas da fábrica, descarga de rocha de vagões, serviços de remoção de materiais de vias internas, dos pisos das unidades fabris, dos box dos armazéns, carga de materiais removidos em caçambas de tratores, e manuseio, etiquetagem e distribuição de sacarias vazias da CONTRATANTE, no endereço acima mencionado, com a utilização de pás-carregadeiras e outros equipamentos conforme cláusulas estabelecidos no presente contrato.

Seguindo a lógica utilizada para os serviços especializados de limpeza, tratados acima, considerando-se o ramo de atividade da empresa, que deve adotar procedimentos mais rígidos de higiene e manuseio com vistas à manutenção das propriedades químicas e principalmente físicas dos fertilizantes, tais exigências, se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto, de estes serviços devem ser considerados como insumos.

3.1.3. *Serviço de Conservação Predial*

A Recorrente contesta a glosa afirmando o seguinte:

95. A conservação predial é serviço de manutenção altamente especializado, **composto por análise técnica/laboratorial das condições dos equipamentos utilizados no processo produtivo**.

96. Resta clara, portanto, a relação entre o serviço contratado pela Recorrente e sua atividade industrial, com o que se conclui que negar o direito ao crédito desses serviços seria confrontar a correta exegese das disposições legais e o próprio entendimento da RFB.

A despeito de afirmar que por intermédio de tais serviços seria realizada “*análise técnica/laboratorial das condições dos equipamentos utilizados no processo produtivo*”, nenhuma evidência no tocante à espécie de análise técnica e laboratorial efetivamente realizada foi encontrada nos autos.

No Parecer Técnico contratado, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), verifica-se o seguinte quesito relacionado a “serviços de manutenção de infraestrutura”:

G) Que função cumpre os serviços de manutenção de infraestrutura (em máquinas e equipamentos e, também, nas dependências prediais da Mosaic) — como por exemplo o 10. "reparo de marquise do ensaio 1" (4º trimestre de 2006), o "serv. de construção fechamento lateral" (**3º trimestre de 2006**), o "serviço mão de obra compressor" (4º trimestre de 2006), a "manutenção preditiva" (40 trimestre de 2006), a "manutenção balanças" (40 trimestre de 2006), a "avaliação capacidade do secador" (40 trimestre de 2006) e a "calibração e manutenção de equipamentos" (40 trimestre de 2006)?

Todos os serviços de manutenção de infraestrutura são necessários para que não seja interrompido o fluxo de produção, o que poderia prejudicar a produtividade, assim como a qualidade do produto final. Portanto, tais atividades são essenciais e relevantes.

Sem maior detalhamento, inclusive verificando-se a ausência de referência a trimestres de 2005, objeto dos presentes autos, tem-se que os serviços de conservação de equipamentos poderiam vir a ensejar, por exemplo, a incorporação ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos em categoria distinta, por meio da depreciação. Tal ressalva consta, inclusive, do parecer contratado:

Note-se, porém, que para se enquadrarem nesta categoria, as partes e peças devem ter vida útil inferior a um ano, parâmetro assumido como razoável para distinguir o que corresponde a elemento do ativo da empresa daquilo que tem a natureza de bem desgastado pelo uso no próprio processo de produção/fabricação.

Diante disso, entendo que a arguição genérica neste ponto não é suficiente para reverter a glosa.

3.1.4. Serviço de análise laboratorial

Sobre os serviços laboratoriais, afirma a Recorrente:

97. Os serviços de análise laboratorial podem ser segregados em 3 (três) categorias, a saber: (i) análise laboratorial visando atender aos requisitos estabelecidos pelo Ministério da Agricultura; (ii) análise laboratorial realizada durante o processo produtivo da Recorrente; e (iii) serviços referentes ao controle de qualidade.

98. Em relação ao item (i), o Ministério da Agricultura estabelece uma série de requisitos que visam manter o controle de qualidade de todas as empresas que possuem

como objeto social a fabricação de fertilizantes. Tais requisitos devem ser estritamente observados pela Recorrente, sob pena de os produtos da Recorrente não atenderem às condições básicas de comercialização impostas pelo Ministério da Agricultura.

99. A análise laboratorial de que trata o item (ii) é realizada ao longo do processo produtivo objetivando mensuração dos componentes/insumos que resultarão no produto final, que devem ser misturados na medida exata, de modo a se obter o produto desejado.

100. Por fim, o serviço referido no item (iii) consiste na análise e teste seletivos dos produtos que serão futuramente comercializados, de modo a garantir a qualidade do produto e suas especificações técnicas.

A pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo de tais serviços foi objeto de análise pelo Conselheiro Raphael Madeira Abab no Acórdão nº 3302005.813:

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

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

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

Desse modo, tratando-se de serviço indispensável à avaliação de conformidade dos produtos fabricados pela Recorrente, entende-se pela possibilidade de creditamento de despesas com serviços de análise laboratorial.

3.1.5. Demais serviços

Nesse item, a Recorrente abrange diversos serviços profissionais, de forma genérica, sem sequer delimitá-los, tampouco houve mínima demonstração no tocante à essencialidade ou relevância:

Demais Serviços

102. Os serviços tais como confecção de chaves, Terraplanagem, mão-de-obra de vigilância, auxiliar de serviços gerais, serviços médicos e carimbo também são essenciais à atividade da Recorrente e, a teor do art. 30, da Lei n.º 10.637/02, devem ser considerados com insumos, sendo inegável, portanto, o direito ao crédito da Recorrente.

Contudo, compartilho do entendimento externado pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator do Acórdão nº 3201-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Demais Serviços

A Recorrente cita demais serviços, sem detalhar cada um. Nesse ponto, entendo que se trata de alegação genérica onde não é possível analisar a ligação do serviço com a atividade da empresa.

Nego provimento.

Assim, não se deve reformar a decisão que entendeu pela manutenção da glosa em comento.

3.1.6. *Fretes- Aquisições Produtos não Tributados*

Nesse ponto, as glosas foram mantidas sob o fundamento de que as aquisições mencionadas no tópico anterior não geravam direito ao crédito e, por consequência, os fretes também não poderiam gerar.

Discordo, contudo, do entendimento retratado de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

Nesse sentido, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.637/2002, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão nº 3402003.968-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe reversão da glosa.

3.1.7. *Fretes Transferência entre estabelecimentos*

A fiscalização realizou a glosa apurada sobre o frete de transferência:

(...) " constatou-se pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingressos de Produtos), se referem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens. Os esclarecimentos fornecidos pela empresa vieram a corroborar as constatações e, portanto, efetuou-se as glosas.

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que necessita de apoio logístico para preparo e encaminhamento de insumos e produtos entre unidades, na fase anterior e posterior à fabricação:

124. Isso porque, a Recorrente, por diversas razões, necessita movimentar os produtos entre suas unidades.

125. De fato, o Brasil é um país que sabidamente não dispõe de grande estrutura logística, sendo que os exportadores e importadores enfrentam verdadeiras batalhas para produzir e vender seus produtos, com falta de locais para armazenagem e de meios de transporte adequados, sem falar nas péssimas condições das estradas.

...

127. De todo modo, fato é que as transferências realizadas pela Recorrente entre seus estabelecimentos são de extrema importância em sua operação, contribuindo indubitavelmente para a geração de receita. Vale apontar que tais transferências referem-se a produtos inacabados, isto é, ainda em elaboração. Logo, salta aos olhos tratar-se de insumo passível de crédito!

128. Em relação ao procedimento adotado pela Recorrente no tocante aos fretes considerados como insumos para fins de creditamento, a DRJ adotou a seguinte linha de

raciocínio: (i) conforme o art. 289, §1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) as despesas com fretes só estão incluídas no conceito de custo de aquisição quando referido serviço é realizado *"até o estabelecimento do contribuinte"*, e não *dentro* do estabelecimento do contribuinte, não podendo a Recorrente, portanto, pleitear crédito em relação ao frete não considerado como custo de aquisição na legislação do Imposto de Renda; e (ii) mesmo o frete *"até o estabelecimento do contribuinte"* não poderia ser considerado como insumo pela Recorrente, já que tão somente o transporte para entrega dos produtos até o cliente adquirente poderá ser considerado como insumo para fins de apuração de crédito de COFINS (frete sobre vendas).

Sobre o entendimento na matéria cita-se como precedente o Acórdão nº 3301-010.220 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deste mesmo contribuinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO.
MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA.
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes no transporte de insumos (matérias-primas), ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País geram créditos das contribuições.

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS.
DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com o serviço de frete interno para transferência de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, ou mesmo serviço de frete entre estabelecimento e armazém, que integram o processo produtivo e constituem custo de produção.

3.1.8. Serviços de Movimentação Portuária e Carga e Descarga

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços de movimentação portuária, carga e descarga:

138. Contudo, este não é o entendimento que deve prevalecer, uma vez que esses gastos são essenciais à atividade da Recorrente, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da Recorrente e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto.

139. Em apertada síntese, o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem.

140. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

...

142. Portanto, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, como anteriormente mencionado no item 111.2 acima, denota-se a total necessidade de a Recorrente contratar tais serviços de movimentação portuária.

143. Note-se que a própria RFB, por meio de Solução de Consulta, já se manifestou em sentido contrário ao alegado pela Fiscalização e pelo v. acórdão recorrido, ou seja, admitiu a possibilidade de geração de créditos de Contribuição ao PIS relativos aos gastos relacionados com o desembarço aduaneiro de mercadoria, por estes integrarem o seu custo, *in verbis*:

A glosa foi mantida sob o fundamento principal de que os serviços não são consumidos ou aplicados na fabricação do produto:

No que tange aos serviços de desestiva e a todos os demais encargos relativos ao desembarque de mercadoria ou insumo no porto, a despeito de eventual entendimento administrativo em contrário, não vinculante (pronunciamentos e deliberações oficiais em geral, vinculantes ou não, são livres para apoiar tanto o entendimento da autoridade fiscal quanto do contribuinte), e em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não oferecem ensejo à tomada de créditos, posto que não são consumidos ou aplicados na produção ou fabricação de produto, sequer sendo utilizados na linha de produção da empresa, visto que respeitantes a etapa anterior à da fabricação de produtos e ao transporte propriamente dito do porto até a empresa, pois referem-se ao descarregamento da embarcação.

Nos autos do Processo nº 12585.000119/2010-18, o Conselheiro Relator Leonardo Correia Lima negou provimento à reversão da glosa, sendo vencido pela maioria, de modo que neste ponto o Voto Vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, cuja detida análise adoto como causa de decidir:

(...) Defende a Recorrente que o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem, ou seja, que a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Prossegue com o argumento de que, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, os serviços de movimentação portuária são necessários e indispensáveis ao seu processo produtivo.

Conclui a Recorrente, no sentido de que, os gastos relativos à movimentação de carga no porto, como integrantes do custo da mercadoria, geram direito a crédito

Com a devida vênia, dirijo do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator.

Esta Turma de Julgamento em composição diversa da atual, já teve a oportunidade de analisar a matéria em apreço, decidindo que as despesas incorridas com serviços de movimentação portuária geram direito ao crédito da contribuição.

Neste sentido, colaciono o precedente a seguir:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (nosso destaque) (Processo nº 11543.100064/2005-10; Acórdão nº 3201-003.170; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/09/2017)

Do voto condutor, destaco:

“Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Dirijo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.”

Desse modo, os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, sendo utilizados no processo de produção dos fertilizantes, logo, a subtração dos serviços privaria o processo produtivo do próprio insumo importado, devendo ser revertida a glosa.

3.1.9. Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos

Houve glosa no tocante a despesas incorridas com “aluguéis de veículos”, de modo que por não se tratar de máquina, nem equipamento, o creditamento foi vedado.

Em sua defesa, a Recorrente afirma não se tratar de veículos e sim máquinas especiais, com guindastes acoplados ou retroescavadeiras para movimentação dentro da planta dos materiais a serem empregados no processo produtivo:

155. Como dito anteriormente no item **111.2** acima, a natureza dos materiais exige que utilize-se de máquinas como guindastes ou retroescavadeiras para movimentação das matérias-primas no processo produtivo, uma vez que estamos falando de, por exemplo, rochas e pós.

156. Assim, percebe-se clara falta de maior cuidado por parte da DRJ, que mais uma vez pretende glosar créditos líquidos e certos da Recorrente, previstos claramente na legislação.

Ainda sobre a matéria, consta do Parecer Técnico:

F) Que função cumpre as diversas máquinas e equipamentos locados pela Mosaic para 0110 condução de sua produção industrial, com especial atenção à forma de utilização de aparelhos de carga, como caminhões Munk, retroescavadeiras e similares. Tais 01. equipamentos e máquinas são essenciais e relevantes à realização da atividade da 040 Empresa?

40 Tais equipamentos são utilizados para carregamento de matéria-prima tanto para transporte como para produção. São carregadas diariamente toneladas desses materiais o que torna impossível a operação manual, pois interferiria na produtividade, sendo, **40** portanto, essencial e relevante à atividade.

Na linha de defesa constante do recurso, pugna a Recorrente que o creditamento seria possível com base no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/02, que permite o crédito com gastos relativos a "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Já no parecer técnico, o entendimento vai no sentido do enquadramento como insumo.

Para melhor compreensão, buscou-se no Despacho Decisório o rol de despesas parcialmente glosadas relativas a aluguéis de máquinas e equipamentos. Dentre uma série de tabelas com as despesas que não atenderam o conceito de insumo, traz-se como exemplo (e-fl. 186):

Relação de Serviços Não Admitidos Como Crédito

DATA	CONTA	NOTA FISCAL	VALOR	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO /HISTÓRICO
ago/05	381	451	3.395,60	locação de caçamba + taxa de remoção
ago/05	381	612	490,00	Locação de caminhão munck
ago/05	381	959	1.099,72	aluguel de veículo
ago/05	381	1091	1.318,00	Loc. Andaime + rodas de ferro + travas + pranchões
ago/05	381	4506	240,00	locação de caminhão com guincho
ago/05	381	4510	240,00	locação de caminhão com guincho
ago/05	381	4520	300,00	locação de caminhão com guincho
ago/05	381	4525	240,00	locação de caminhão com guincho
ago/05	381	23691	170,00	Locação de Container
ago/05	381	325921	930,00	locação de caminhão munck
			8.423,32	
ago/05	382	NF.2861 e 22862	1.426,41	Locação de tapetes NF 22862
ago/05	382	Lçto Manual	32,00	Aluguel andaime
			1.458,41	
ago/05	5362		1.500,00	Mudança do Douglas de POA/Rio Verde
ago/05	5362		380,00	Transp. do carro Frederico Seckler
ago/05	5362		1.119,60	TRANSP.JOVIANIA-RIO VERDE-COMERCIAL
			2.999,60	
Total Geral Agosto de 2005			12.881,33	

Para além da discussão da possibilidade ou não de enquadramento como máquina e equipamento, entendo que a utilização desses veículos é essencial para a atividade produtiva da Recorrente, subsumindo-se ao conceito de insumo consagrado pela jurisprudência.

Em relação aos demais itens, a legislação de regência autoriza a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos *utilizados nas atividades da empresa*, sem exigir a vinculação ao processo produtivo.

No entanto, a previsão legal para o creditamento, se restringe a locação de prédios, máquinas e equipamentos, não cabendo a extensão em relação aos veículos de modo geral. Nesse trilhar segue a jurisprudência do CARF:

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

Data do fato gerador: 30/09/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS PASEP e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO
Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com locação de veículos quando não restar comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou atende ao critério da essencialidade e relevância, não se enquadrando no conceito de insumos, previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03, sendo incabível também o desconto de créditos previsto no inc. IV

do mesmo art. 3º, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE. Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação. (Acórdão nº 3003-001.974 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária. Relator Conselheiro Marcos Antonio Borges. Sessão de 18 de agosto de 2021)

Nesse ponto, devem ser revertidas parcialmente as glosas constantes do item 8.7, com exceção dos dispêndios com a locação de veículos comuns cuja relevância e essencialidade ao processo produtivo não restou demonstrada.

3.1.10. Despesas com armazenagem

No presente caso, os serviços de armazenagem não estão relacionados às operações de vendas da mercadoria acabada produzida pelo contribuinte, estando associados às importações de insumos de fertilizantes.

A fiscalização procedeu então à glosa:

8.8 Despesas com armazenagem e fretes sobre vendas: através da análise dos lançamentos contábeis e amostragens de notas fiscais identificou-se a ocorrência de armazenagem de matérias primas importadas cujo valor não deve integrar a base de cálculo do crédito por falta de previsão legal. Apurou-se também diferenças no valor de fretes sobre vendas ao analisar as contas 116000 e 118000. Não se apurou divergências para o mês de julho e para agosto e setembro os valores apurados e os lançamentos indeferidos estão demonstrados a seguir:

Em sede de defesa a Recorrente argumenta:

164. Ora, fica claro que a despesa com armazenagem de matérias primas importadas incorrida pela Recorrente é absolutamente necessária para sua atividade, nos termos do item 111.2 acima, sendo dispêndio que claramente concorre para a produção de sua receita, devendo, dessa forma, ser incluída na apuração dos créditos das contribuições em comento.

Sobre o entendimento na matéria cita-se como precedente o Acórdão nº 3301-008.484 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deste mesmo contribuinte, cujo voto condutor foi elaborado pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira:

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170/PR, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí

resultantes.

CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos da empresa geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pela COFINS, não enseja direito a crédito do imposto.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

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

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. CARGA, DESCARGA E DESESTIVA. POSSIBILIDADE. TRATAMENTO SEMELHANTE AO FRETE.

Tendo em vista o REsp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos com o trato alfandegário da carga. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com transporte, armazenagem e logística dentro da zona portuária.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito aos créditos da não-cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito. Intelecção do REsp 1.221.170/PR.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. CORRETA DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Das razões do voto condutor, destaca-se a seguinte colocação do Relator Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira

(...) os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos com o trato alfandegário da carga. (...) pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com transporte, armazenagem e logística dentro da zona portuária.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com armazém, considerando o contexto da produção e a dinâmica da logística em relação à matéria-prima importada.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares apresentadas e por não conhecer do recurso em face da ocorrência de inovação dos argumentos de defesa em relação à glosa sobre frete de vendas e no mérito, por dar PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário e para reconhecer o creditamento sobre:

- serviços de remoção;
- serviços de limpeza especializada;
- fretes sobre insumos tributados com alíquota zero;
- fretes sobre transferências entre estabelecimentos da contribuinte;
- serviços de movimentação portuária e carga e descarga;
- serviços de análise laboratorial;
- despesas com armazenagem; e
- locação de máquinas e equipamentos, com exceção dos gastos com a locação de veículos comuns.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

Fl. 25 do Acórdão n.º 3401-011.116 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000171/2009-84