



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



**Processo nº** 10120.909430/2011-47  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-007.388 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2020  
**Recorrente** ADUBOS SUDOESTE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE**

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

**DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS**

Uma vez que o valor do frete na aquisição de insumos é tributado pela Contribuição ao PIS/PASEP, os gastos com frete se incluem no custo de aquisição e, portanto, são passíveis de gerar créditos na não cumulatividade.

**DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE SOBRE TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA**

A transferência de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se mostra, diante da atividade desempenhada, se mostra essencial para a manutenção do processo produtivo, portanto capaz de gerar créditos na não cumulatividade.

**DISPÊNDIOS COM SERVIÇO DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)**

Para o desempenho da atividade da recorrente, os gastos com armazenagem e desestiva de insumos para produção de adubos e congêneres se tornam

essenciais para manutenção do processo produtivo, gerando créditos na não cumulatividade.

**GASTOS COM EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO.**

Os gastos com acondicionamento dos produtos constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, portanto geradores de crédito na não cumulatividade.

**GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS. COMPONENTES PARA FABRICAÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES.**

Diante da atividade exercida, de produção e comércio de adubos e fertilizantes, as análises laboratoriais se tornam imprescindíveis para a manutenção da qualidade do processo produtivo.

**GASTOS COM MATERIAIS DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO**

Materiais de segurança de uso obrigatório pela legislação trabalhista, para manuseio do produto fabricado, se tornam gastos essenciais para o processo produtivo, pois que indispensáveis.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes a fretes sobre compras de insumos, fretes sobre transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, serviços de armazenagem e desestiva (descarga), embalagens para acondicionamento, gastos com análises laboratoriais e material de segurança obrigatório por lei para manuseio do produto fabricado.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

## **Relatório**

1. Adoto o relatório que compõe o Acórdão DRJ/FORTALEZA, n.º 08-42.917, exarado por sua 3ª Turma, combatido no recurso voluntário apresentado, por economia processual e por bem descrever os fatos presentes nos autos :

*Cuida o presente da(s) Declaração(ões) de Compensação (DCOMP) n.º 41004.96422.290110.1.3.10-0953 (fls. 215 a 218), através da(s) qual(is) a pessoa jurídica acima identificada (a partir de agora apenas manifestante) requer a compensação, com débitos próprios, do crédito de PIS/Pasep Não-Cumulativo - Mercado Interno, do 2º trimestre de 2006, no valor de R\$ 28.135,45, conforme demonstrado no Pedido de Ressarcimento (PER) n.º 09728.11794.290110.1.1.10-2311 (fls. 212 a 214).*

*O processamento desse pedido resultou na emissão do Despacho Decisório, n.º 022393879 (fls. 219), emitido em 04/05/2012, que não homologou integralmente a(s) compensação(ões) declarada(s) na(s) DCOMP 41004.96422.290110.1.3.10-0953 e detectou não haver valor a ser ressarcido para o período de apuração apresentado no PER 09728.11794.290110.1.1.10-2311, porquanto o crédito reconhecido fora insuficiente em face aos débitos informados pelo sujeito passivo.*

*Sobre os débitos indevidamente compensados, o ato decisório formalizou a exigência de R\$ 20.230,48, com multa e juros de mora calculados para pagamento em 31/05/2012.*

*A motivação para o ato decisório está no Relatório Fiscal (fls. 29 a 59), parte integrante da análise do crédito em destaque. Nele, a autoridade tributária detalha o procedimento para apuração dos créditos informados pela manifestante, com a instauração de Diligência Fiscal, posteriormente convertida em Fiscalização, em que foram exigidos todos os documentos que lastreavam o direito requerido. Encerrados os apontamentos iniciais e de posse da instrução probatória apresentada pela manifestante, a autoridade tributária decidiu, fundamentadamente, pela glosa de parte dos créditos componentes do direito creditório requerido, deferindo apenas a quantia de R\$ 7.904,97. Foram estes os argumentos utilizados:*

*a) Frete sobre compras de insumos, pois, para que esta modalidade de frete integre o custo de aquisição, não apenas o serviço, como também o bem transportado devem dar direito à apuração do crédito. Portanto, os fretes de produtos sujeitos à alíquota zero (adubos, fertilizantes e demais matérias primas), por estes não ensejarem direito a créditos da não-cumulatividade, na forma do art. 3º, § 2º, II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não permitem a apropriação de créditos;*

*b) Fretes de transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica com o intuito de facilitar sua futura utilização no processo industrial, por não integrarem a operação de venda, nem tampouco o custo de aquisição, e pelo produto transportado estar sujeito à alíquota zero, razões por que foi efetuada a glosa;*

*c) Demais notas sem direito a crédito referentes, de modo geral, à: aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou materiais de uso, consumo sem direito a crédito (ex: uniformes e equipamentos de segurança, material de construção, reparos em imóveis, serviços de análise química de adubo, material farmacêutico, material para refeitório, material de expediente e informática, gasolina, álcool e ferramentas), serviços de armazenagem e desestiva de produtos importados à alíquota zero em terminais portuários na operação de compra e serviços de transporte desacompanhados do Conhecimento de Transporte ou cujo tipo de frete não foi especificado ou que não gera direito a crédito ou que não são fretes sobre venda, mas fretes de entrada ou transferência de produtos sujeitos à alíquota zero ou sem identificação de destinatário ou remetente. Além de notas fiscais não específicas ou identificadas na planilha e aquelas em duplicidade; e*

*d) Despesas de aluguéis contratados com pessoas físicas.*

*O Despacho Decisório foi notificado, por via postal, em 16/05/2012 (fls.221) e a manifestação de inconformidade tempestivamente protocolizada em 14/06/2012 (fls. 3 a 17).*

*A defesa trata de enumerar bens ou serviços cuja glosa deve ser desfeita e o creditamento, restabelecimento.*

*Sobre os fretes na aquisição de insumos, a manifestante defende que são necessários e indispensáveis às atividades da empresa, motivo por que devem ser considerados insumos à atividade produtiva. Socorre-se no posicionamento da Secretaria da Receita Federal*

*do Brasil que tem admitido que o frete na compra de mercadorias destinadas à revenda, por integrar o custo de aquisição, pode gerar direito a créditos da não-cumulatividade, desde que o ônus tenha sido suportado pelo adquirente (Soluções de Consulta nº 92/2011 e 94/2011). Neste sentido, encampa a tese de que o frete na aquisição de insumos também deve ser descontado como crédito e rechaça a aplicação do art. 3º, § 2º, II, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois, a despeito de os bens transportados serem tributados a alíquota zero, o frete permanece tributável e não deve ser tratado como acessório do produto adquirido. Manteve este raciocínio ao tratar do frete de transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.*

*Em seguida, a manifestante pretende ter reconhecido o direito ao crédito sobre os serviços de armazenagem e desestiva (descarga). A armazenagem é necessária porque evita a ocorrência de fatores danosos aos produtos adquiridos, além de citar que a dicção do art.*

*3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 deve ser interpretada sem restrição à armazenagem na operação de venda. Sobre a desestiva de adubos e fertilizantes, tais serviços são especializados e exigem um*

*procedimento peculiar, sendo prestado somente por empresas devidamente habilitadas que possuem equipamentos próprios para serem utilizados em carga e descarga de navios. Ambos serviços relacionados são necessários à fabricação dos produtos postos à venda.*

*Acerca dos materiais glosados de uso e consumo, a manifestante discorda da autoridade tributária, considerando que estes são empregados na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados na fabricação e produção das mercadorias destinadas à venda.*

*Assim também entende em relação às embalagens para acondicionamento, às análises laboratoriais e aos materiais de segurança, obrigatórios para o manuseio dos produtos fabricados.*

*Quanto às glosas dos itens “c”, “e” e “f” do Relatório Fiscal, o processo está instruído com as notas fiscais (fls. 63 a 210), com que pretende especificar ou identificar o bem ou serviço, o tipo de frete ou a identificação do destinatário ou remetente da mercadoria.*

*Ao término da exposição, a manifestante assevera que a Fazenda Federal adota, como conceito de insumo para fins de desconto de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais, o empregado para o IPI, mais restritivo, quando deveria usar o conceito do Imposto sobre a Renda. Portanto, crê que insumo deve ser todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade produtiva.*

2. Analisando tais razões de defesa, a DRJ/FORTALEZA assim ementou o Acórdão citado :

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**  
*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DISPÊNDIO INTEGRANTE OU COMPONENTE DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.**

*Não há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete na aquisição de bens em geral. Tal dispêndio integra o custo de aquisição do bem, de modo que, quando permitido o creditamento quanto a este, o custo do transporte servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito. Ao revés, se vedado o creditamento tomado o bem adquirido, também não haverá, nem mesmo indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com frete.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA.**

*Não há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Essas despesas não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e nem se referem à operação de venda de mercadorias, porquanto não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições sociais.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM DE INSUMOS IMPORTADOS.**

*O direito ao crédito correspondente aos gastos com armazenagem somente é cabível em relação a bens acabados, disponíveis para venda ou revenda imediata, devendo haver a saída direta do local onde estão armazenados ao adquirente. Assim, é incabível a apuração de créditos de armazenagem de bens importados considerados insumos, dado que ainda atravessarão o processo industrial para estarem em condições de serem comercializados.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESESTIVA.**

*Por se tratar de etapa antecedente ao processo produtivo empresarial e não estar relacionado, na legislação das contribuições sociais, como hipótese de creditamento, inadmissível a apuração de créditos a partir dos gastos com desestiva.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE USO OU CONSUMO.**

*Os materiais de uso e consumo que se desgastam em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação são considerados insumos para apuração de créditos da não-cumulatividade, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO.**

*As embalagens para transporte, acondicionamento e conservação, por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser consideradas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ANÁLISES LABORATORIAIS.**

*Os serviços de análise laboratorial, por não agregarem valor ao bem produzido e não integrarem o processo produtivo, não são considerados insumos e, portanto, não dão direito a créditos da não-cumulatividade.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE SEGURANÇA.**

*Os materiais de segurança, a despeito de necessários e de uso*

*obrigatório determinado pela legislação trabalhista, não sofrem desgaste ou danos pela ação diretamente exercida pelo processo produtivo. São acessórios a este e, desta forma, não podem ser considerados insumos para a apuração de créditos da não-cumulatividade.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido*

3. Inconformada, a manifestante apresentou recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, em síntese assim apresenta seus argumentos :

#### **I - DOS FATOS**

*-A Recorrente postulou, por meio de PER/DCOMP's, ressarcimento e compensação de créditos de PIS/COFINS não cumulativos (mercado interno).*

*Em decorrência da análise dos aludidos pedidos eletrônicos de ressarcimentos e das correspondentes declarações de compensações (PER/DCOMP), a Delegacia Regional da Receita Federal em Goiânia (GO) homologou apenas parcialmente o pleito da Recorrente, nos termos do Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito e Despacho Decisório (juntado aos autos no DOC. 02 da Manifestação de Inconformidade).*

*É que a fiscalização afirmou, de forma totalmente equivocada, que determinadas operações não dariam direito a crédito, dentre elas as seguintes: (i) frete sobre compras de insumos; (ii) frete de transferências entre estabelecimentos da própria empresa; (iii) material reputado como de uso ou consumo; (iv) armazenagem e desestiva de produtos importados à alíquota zero (adubos, fertilizantes e suas matérias-primas).*

*No caso dos autos, portanto, o nobre fiscal entendeu por reconhecer apenas alguns dos créditos, homologando, assim, só parcialmente as compensações declaradas e exigindo, em contrapartida, aquilo que foi considerado como compensação indevida.*

#### **II - DOS FUNDAMENTOS**

##### **2.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONCEITO DE INSUMOS**

*- Ficou demonstrado no Manifesto de Inconformidade que o conceito de insumo, adotado pela fiscalização para levantamento dos créditos de PIS e COFINS, é equivocado, pois utiliza interpretação restritiva, a mesma empregada para fins de apuração do IPI, contrariando assim a natureza da não-cumulatividade das comentadas contribuições sociais. Não é demais ressaltar que em sede de acórdão a DRJ/FOR defendeu que a definição adequada é aquela professada pela Fiscalização e prevista nas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 (PIS) e 404/2004 (COFINS), ou seja, só podem ser considerados insumos os bens ou serviços que são aplicados e consumidos diretamente no processo produtivo. (...) Não obstante, é oportuno realçar que o referido juízo é equivocado, pois, o conceito de insumo aplicável às contribuições deve ser aquele que atende aos critérios de essencialidade ou relevância na atividade econômica da contribuinte. (...) Desse modo, considerando o fato de que a fiscalização e o acórdão recorrido apreciaram o pedido de creditamento formulado pela contribuinte na contramão da orientação do Superior Tribunal de Justiça, utilizando, inclusive, norma declarada ilegal (Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 (PIS) e 404/2004 (COFINS)), entende a Recorrente que as glosas havidas devem ser desconsideradas e, de consequência, deferidos os pedidos administrativos.*

##### **2.2 – DO FRETE SOBRE COMPRAS DE INSUMOS SEM DIREITO A CRÉDITO E DO FRETE DE TRANSFERÊNCIAS**

*- Vê-se no já comentado Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito e Despacho Decisório que a glosa correspondente aos fretes sobre compra de insumos teve duas motivações. A primeira decorre do entendimento de que somente dá direito a crédito o frete sobre a operação de venda; e a segunda, do juízo de que, em se tratando de produto adquirido à alíquota “zero”, portanto sem direito a crédito, o*

*frete inerente, por ser acessório, também não permite o desconto de crédito.(...) Dito isso, resta a Recorrente, então, enfrentar o entendimento (adotado no Despacho Decisório e mantido no acórdão recorrido) de que o crédito nas operações de frete sobre compra somente ocorre quando o produto adquirido gerar direito ao creditamento, ou seja, for tributado. (...) Acontece que tal conclusão, permissa venia, é absolutamente equivocada, pois o que o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, veda é, 10 dentre outras hipóteses, o direito ao aproveitamento de crédito quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições inerentes (PIS e COFINS). Portanto, como o frete não está isento, imune ou beneficiado com alíquota zero, porquanto sujeito à incidência do PIS e da COFINS, tal regra a ele não pode ser aplicada.*

*Com efeito, em se amoldando ao conceito de custo, sendo suportado pelo contribuinte e contratado de pessoa jurídica estabelecida no País, o frete, que está sujeito à incidência do PIS e da COFINS, inegavelmente dá direito a crédito. (...) Dessa feita, é um verdadeiro contra-senso dizer que o frete contratado com pessoa jurídica estabelecida no País, sujeito à incidência de PIS e COFINS como é, não pode gerar direito a crédito porque o produto transportado foi adquirido à alíquota zero.(...) O raciocínio aqui defendido, aliás, também se presta perfeitamente às operações de frete entre estabelecimentos da própria Recorrente, às quais também foram glosadas pela fiscalização sob o argumento de que o transporte de insumos que implique mero deslocamento, com intuito de facilitar sua futura utilização na industrialização, não integra o conceito de frete na operação de venda e também não pode ser admitido como custo.*

### **2.3 – DOS SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)**

*- Consta da alínea “d”, item IV, do Relatório Fiscal (anexado ao DOC. 02 do Manifesto de Inconformidade), que a fiscalização glosou 51 documentos fiscais, no valor total de R\$ 510.649,42, relativos a serviços de armazenagem e desestiva em terminais portuários de produto importado à alíquota zero (adubos, fertilizantes, etc.), por decorrer de operação de compra, e não de venda, sob a alegação de ausência de previsão legal. (...) A despesa com armazenagem em terminais portuários, porém, há de ser entendida como um gasto necessário para a atividade da Recorrente, já que tem por finalidade evitar fatores danosos para os produtos adquiridos, pois, caso não lançasse mão dessa alternativa, seriam esses produtos expostos às intempéries da natureza. (...) Em resumo, o que diz a lei é que “a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a (...) armazenagem de mercadoria”, sem qualquer distinção, ou seja, tanto na operação de compra quanto na operação de venda. Em seguida, ela trata sobre o frete, que também dá direito a crédito na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, pois na compra ele (o frete) já está previsto no inciso II do art. 3º das indigitadas leis. O mesmo raciocínio deve ser aplicado também aos serviços de desestivas de adubos e fertilizantes (matérias-primas), em terminais portuários, pois referidos serviços, como é sabido, são especializados e, por isso, exigem um procedimento todo peculiar, somente podendo ser prestado por empresas devidamente habilitadas, que possuem equipamentos próprios para serem utilizados em cargas e descargas de navios. Assim, os pagamentos inerentes a tais serviços (armazenagem e desestiva), por serem necessários ao processo industrial, devem ser entendidos como custos.*

### **2.4 – DAS DEMAIS NOTAS SEM DIREITO A CRÉDITOS**

*-Dentre os bens e/ou serviços relacionados no anexo IV do Relatório Fiscal (DOC. 02 do Manifesto de Inconformidade), foram excluídos aqueles que a fiscalização entendeu não dar direito a crédito (alínea “b”), pois, segundo seu sentir, não se enquadrariam como insumos, por serem reputados, na sua maioria, como materiais de uso ou consumo. Foi demonstrado, via Manifesto de Inconformidade, que referidos bens, se não todos, pelo menos em grande parte, diferentemente do que alega a fiscalização, encartam-se no conceito de insumos, e por isso dão direito a crédito, pois que necessários à atividade da empresa. (...) Isso porque, esses produtos, em sua maioria, são materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, utilizados na fabricação/produção das mercadorias destinadas à venda, bem como embalagens para acondicionamento desses mesmos produtos, conforme demonstram as notas fiscais em anexo. Mesmo assim, a DRJ/FOR entendeu que se tratavam de materiais de uso e consumo e não poderiam, portanto, gerar créditos, por não serem insumos, mas sim objetos aptos a compor o ativo imobilizado da Recorrente. Essa conclusão equivocada decorre do entendimento de que materiais de uso e consumo só poderiam gerar crédito*

*contando que se desgastassem em função da ação exercida sobre o produto em fabricação. (...) Engana-se os Julgadores de instância singela. É que o conceito de insumo para fins de PIS/COFINS, como dito em linhas passadas, não se resume a uma interpretação tão restritiva, como propõe o acórdão recorrido. Em razão das peculiaridades das indigitadas contribuições a compreensão de insumo a ser aplicada deve ser aquela mais alargada, alcançando todos os bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo. (...) No caso de despesas de análises laboratoriais, em se tratando de indústria de adubos e fertilizantes, como é com a Recorrente, a legislação exige que haja, no ato de registro no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, demonstração de que a fabricante possui laboratório habilitado, próprio ou de terceiros, cadastrado junto aquele órgão, para efetuar as análises químicas, físicas ou biológicas de controle de qualidade.*

#### **2.5 – DAS MATÉRIAS DE PROVA**

*- Nas alíneas “c”, “e” e “f” do item IV do Relatório Fiscal a autoridade administrativa entendeu por glosar os créditos inerentes sob os seguintes argumentos:*

- c) 11 itens, num total de R\$ 12.806,01, foram excluídos por não terem sido especificados ou identificados na “planilha eletrônica” e respectivos registros dos arquivos fiscais.
- e) 333 itens, num total de R\$ 490.731,97, foram excluídos por se tratar de serviços de transporte (a maior parte sem o conhecimento de transporte), cujo tipo de frete (coluna “Tipo de Frete” da “planilha eletrônica”) não foi especificado e/ou não gera direito ao crédito.
- f) 35 itens, num total de R\$ 109.818,50, foram excluídos por não se tratar de frete sobre venda, e sim frete de entrada ou frete de transferência de produto alíquota zero, ou ainda por não haver identificação do remetente e destinatário na Nota Fiscal.

*Registre-se, com relação a esses assuntos (frete de transferência e frete de produtos adquiridos à alíquota zero), que a matéria de direito já foi devidamente arguida em linhas pretéritas tanto do Manifesto de Inconformidade quanto deste recurso. Por este motivo cuidou a Recorrente de produzir as seguintes provas em sede de Manifestação de Inconformidade (DOC. 04 e 05 daquela defesa): identificar o bem ou serviço, especificar o “tipo de frete” omissis “na planilha eletrônica” apresentada e indicar os remetentes e os destinatários nas Notas Fiscais correspondentes.*

*As provas foram colacionadas, por amostragem aos DOCs. 04 e 05 do Manifesto de Inconformidade. Acontece que o julgador de instância singela não os considerou, ao argumento de que a Recorrente deveria apresentar toda a documentação probatória. (...) Desse modo, apesar de a Recorrente ter produzido provas aptas a provar os argumentos por ela levantados, para que não haja qualquer injustiça in casu, requer-se a realização de diligência com vistas a sanar as dúvidas levantadas pelo órgão julgador de instância singela, sob pena de cerceamento de direito de defesa.*

#### **III – DOS PEDIDOS**

*- Diante de todo o exposto requer, inicialmente, seja recebido e conhecido o presente recurso, por atender os pressupostos legais. Após, requer seja dado provimento ao mesmo, de sorte que, ao final, seja reformado o acórdão recorrido e reconhecido o direito creditório da Recorrente e, de conseguinte, integralmente homologada a compensação declarada. Requer, por fim, seja o feito baixado em diligência com vistas a verificar se as operações glosadas são capazes de gerarem créditos, na qualidade de insumo, na apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS.*

4. Assim me foram distribuídos os presentes autos.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

5. Há que se esclarecer que, diante da nova conceituação de insumo adotada por este CARF, deve-se, preliminarmente, definir este novo conceito, que desconsidera os conceitos trazidos pelas Instruções Normativas SRF n.º 24/2002 e 404/2003, por já ultrapassados.

### **O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.**

6. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

7. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

8. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

9. Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de n.º 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto n.º 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

10. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

11. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

12. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

13. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

14. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

15. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

16. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

17. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

18. Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

19. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº

1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

20. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

*9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:*

*“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.*

*40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.*

*41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)*

*10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:*

*“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...) Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)*

*(...)*  
*Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)*

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)*

.....  
11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

**“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

(...)

*Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).*

*Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.*

*Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.*

(...)

*Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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 obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)*

.....  
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

**“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.**

*Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a*

*própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)*

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

*"É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço..."*

*Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA." (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)*

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço";

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

( grifos deste relator)

21. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

*Artigo 62 - (.....)*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

22. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

23. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

24. Do Contrato Social da recorrente extraímos o seu objeto social :

#### **Objetivo da Matriz e Filiais**

**Cláusula Segunda - A empresa tem como objetivo social:**

(2013-4/00) Fabricação de adubos e fertilizantes.

(4683-4/00) Comércio atacadista de defensivos, adubos, fertilizantes e corretivos de solo.

(4661-3/00) Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças.

(5211-7/99) Depósito de Mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis.

25. Portanto, é com estas atividades que a recorrente obtém sua receita tributada pelas contribuições, sendo que, diante do anômalo regime de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, é para obter tal receita que a recorrente adquire insumos, e é destes insumos que a legislação ordinária, reforçando a anomalia do regime, permite a obtenção de créditos que terão como função primordial a geração de descontos a serem abatidos das contribuições a pagar, para garantir, outra vez de forma anômala, a desoneração da cadeia produtiva.

26. É diante destes argumentos que reconhecemos como geradores de créditos os seguintes insumos glosados pela autoridade fiscal :

**FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS** - Uma vez que o valor do frete na aquisição de insumos é tributado pela Contribuição ao PIS/PASEP, os gastos com frete se incluem no custo de aquisição e, portanto, são passíveis de gerar créditos na não cumulatividade.

**FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA** - A transferência de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se mostra, diante da atividade desempenhada, se mostra essencial para a manutenção do processo produtivo, portanto capaz de gerar créditos na não cumulatividade

**SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)** - Para o desempenho da atividade da recorrente, os gastos com armazenagem e desestiva de insumos para produção de adubos e congêneres se tornam essenciais para manutenção do processo produtivo, gerando créditos na não cumulatividade.

**EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO** – Os gastos com acondicionamento dos produtos constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, portanto geradores de crédito na não cumulatividade.

**GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS** - Diante da atividade exercida, de produção e comércio de adubos e fertilizantes, as análises laboratoriais se tornam imprescindíveis para a manutenção da qualidade do processo produtivo.

**MATERIAL DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO** - Materiais de segurança de uso obrigatório pela legislação trabalhista, para manuseio do produto fabricado, se tornam gastos essenciais para o processo produtivo, pois que indispensáveis.

27. Com relação aos materiais de uso e consume glosados pela autoridade fiscal, conforme consta da letra “b” do item VI do Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito – Ressarcimento de PIS/COFINS – ANOS 2005 A 2009, às fls. 37 destes autos digitais, transcrevemos a observação feita pela autoridade fiscal :

b) 444 itens, num total de R\$ 456.451,28, foram excluídos por não enquadrarem como bem ou serviço utilizado como insumo, tratando-se grande parte de materiais de uso ou consumo sem direito ao crédito (ex.: uniforme e equipamento de segurança trabalho, material construção, reparos em imóveis, serviço de análise química de adubo, material farmacêutico, material para refeitório, material de expediente e informática, gasolina e álcool, ferramentas, etc);

28. Quanto a tais itens mantemos as glosas por uma razão técnica : não tem este julgador condições de avaliar item a item, para decidir quais deles seriam ou não insumos, necessitando para tanto de um laudo técnico que vinculasse o produto á atividade da recorrente, justificando a sua essencialidade e relevância para a consecução de tal atividade. Sem tal vinculação técnica, não nos sentimos seguros para tal avaliação.

## **Conclusão**

29. Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas efetuadas pela autoridade fiscal :

- FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS (pois que tributados pelas contribuições e, portanto, integrando o custo de aquisição )
- FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA
- SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)
- EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO
- GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS
- MATERIAL DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO

30. Mantenho a seguinte glosa :

- MATERIAIS DE USO E CONSUMO

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini