



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

**Processo n°** 16682.904225/2011-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.646 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - COFINS  
**Recorrente** VALE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

**DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.**

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

**FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Por ausência de previsão legal, as despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte não geram direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre serviços portuários. Designado o Conselheiro Vinícius Guimarães para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Felon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

## Relatório

Por bem retratar e descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da resolução CARF nº 3302-000.402 de fls. 1.145-1.153:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito relativo a **Cofins não-cumulativa associada a operações de exportação, referente ao 4º trimestre de 2005.**

A Demac/RJ exarou o despacho decisório de fls. 123, com base no Relatório da Demac/RJO em fls. 153/165, decidindo não reconhecer o direito creditório pleiteado e, em decorrência, não homologar a compensação declarada. No referido Relatório consta consignado, em resumo, que:

a) A interessada optou por apropriar custos, encargos e despesas pelo critério do rateio proporcional. Intimada, apresentou planilha demonstrando como foram obtidos os percentuais de rateio para os meses em análise. Foram aceitos os valores apresentados;

b) A prova do direito creditório, fato jurídico a dar fundamento ao ressarcimento pleiteado, compete ao sujeito passivo que teria efetuado operações geradoras de crédito de Cofins exportação;

c) No que tange aos créditos referentes a aquisições de bens para revenda, constata-se que os valores informados no Dacon não encontram sustentação, seja nos arquivos digitais de notas fiscais, seja nas memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte. Foram retificados os valores declarados no Dacon referentes a aquisições de bens para revenda, tanto os relacionados à receita de exportação, como os relacionados à receita auferida no mercado interno, bem como foram glosados, em parte, os referidos créditos;

d) Os produtos adquiridos para uso e consumo, os quais não se incorporam à mercadoria ou ao serviço final, não possibilitam a apuração de créditos na sistemática da não-cumulatividade, motivo pelo qual devem ser desconsiderados no cálculo do direito creditório pleiteado os valores informados nas planilhas do contribuinte como bens adquiridos para uso e consumo;

e) A análise da memória de cálculo fornecida pela contribuinte, com a relação dos valores mensais apurados a título de Serviços utilizados como insumos revela que a empresa computou vários serviços que não se enquadram nos dispositivos da IN SRF nº 404/2004, dentre os quais, podem ser citados: transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; hospedagem e lavagem de roupas comuns; serviço de chaveiro; serviços de cozinha; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais; serviços portuários e etc. A planilha “Serviços Utilizados Como Insumos 2005 glosados” relaciona as notas fiscais e os serviços glosados;

f) Foram aceitos os créditos relativos às despesas com energia elétrica informados no Dacon para o trimestre em análise;

g) A planilha eletrônica apresentada com a apuração das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas é incompatível com os valores informados no DACON. Foram considerados os valores constantes da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte;

h) O valor declarado pela empresa a título de despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda é superior ao total extraído dos arquivos de notas fiscais. Foram retificados os valores constantes no Dacon do período analisado e efetuada a glosa de parte dos correspondentes créditos;

i) Considerando que a empresa não logrou êxito em demonstrar a base de cálculo dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado, foram retificados os valores declarados no Dacon e considerados os valores informados nas planilhas entregues pela contribuinte;

j) Considerando os valores apurados de ofício na presente ação fiscal, foram retificados os totais mensais apurados a título de crédito de Cofins não cumulativa e verificou-se que os créditos de cofins exportação apurados no 4º trimestre de 2005 foram integralmente consumidos na dedução dos valores mensais de Cofins a pagar, concluindo-se, assim, pela inexistência do direito creditório pleiteado.

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório por meio de Edital PER/DCOMP 1466/2012, emitido em 02/05/2012 (fls. 128/130). Foi apresentada Manifestação de Inconformidade em 08/03/2012 (fls. 02/20), onde o contribuinte alega, em síntese que:

a) A RFB deixou de realizar um exame detido e profundo acerca das circunstâncias essenciais para se reputar determinado custo ou despesa como passível de gerar crédito, à alegação de que caberia a prova ao próprio contribuinte;

b) A auditoria fiscal não realizou qualquer diligência no sentido de averiguar, concretamente e de acordo com as especificidades desse, a legitimidade dos créditos, com flagrante ofensa ao princípio da verdade material;

c) Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos de fato que deram origem à matéria tributável, e não em simples presunções e conjecturas, sob pena de violação à garantia da estrita legalidade, cravada nos arts. 9º e 97, I do CTN;

d) A ausência de elementos concretos e objetivos a justificar a glosa afronta a garantia constitucional da ampla defesa;

e) Seja por não exaurir a matéria tributável, seja por violar a garantia constitucional da ampla defesa, o despacho decisório é anulável;

f) O regime não-cumulativo da Cofins possui fundamento na própria Constituição. Não é dado à lei interferir no conteúdo da regra, para limitá-la ou restringi-la, reduzindo a sua eficácia, no sentido de desonerar a cadeia produtiva do ônus incorrido com o tributo nas anteriores etapas do ciclo econômico;

g) O que deve ser observado é a vinculação entre a receita verificada na etapa anterior do ciclo econômico, que representou custo ou despesa para o adquirente ou tomadores do serviço, e a receita auferida ao final por aqueles. O critério da vinculação física entre as mercadorias adquiridas e aquelas objeto de saída, aplicáveis ao IPI e ICMS, não pode ser transplantado para o caso vertente;

h) O direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas;

i) Conforme justificado pela descrição dos itens apresentados pela fiscalização, bem como as descrições dos itens e Notas Fiscais de aquisição ora anexadas aos autos e/ou respectivas telas dos sistemas da Suplicante (doc. 03) eles são aplicados diretamente no seu processo produtivo e indispensáveis a este, o que poderá ser demonstrado, ainda, pela prova pericial cuja produção desde já se pleiteia;

j) Cita a Solução de Divergência COSIT nº 35/2008;

k) O Fisco deixou de atentar para a natureza dos equipamentos, partes e peças e serviços adquiridos e sua aplicabilidade, informações essas disponibilizadas pela autuada, através de planilha demonstrativa. Notadamente porque o objeto social da autuada é por demais amplo;

l) A atuação da prestadora de serviços portuários ao recepcionar os vagões, desembarcar e agrupar minério e, inclusive, embarcá-lo diretamente nos navios, consiste em etapa indissociável do transporte da mercadoria, razão pela qual é de se tratar a despesa como parcela do custo do transporte;

m) Também não foram consideradas despesas de frete na operação de venda, tais como serviços prestados pela MRS Logística S/A, no transporte de minério modal ferroviário, entre a mina e o Porto, bem como LogIN Logística Intermodal S/A, responsável pelo transporte marítimo. Junta telas do seu sistema, por amostragem, que representam o lançamento contábil de Notas Fiscais não incluídas no cálculo Fiscal (doc. 06), o que demonstra a inexactidão do trabalho fiscal e autoriza a realização de prova pericial, desde já requerida;

n) O transporte entre estabelecimentos é uma etapa indissociável do transporte do produto como um todo, composta de várias etapas que, ao cabo, tem por fim a entrega da mercadoria ao consumidor;

o) Não prospera o valor informado pelo Fisco a título de crédito pela aquisição de energia elétrica, que admitiu apenas o montante informado no Dacon, sem considerar as informações prestadas pelo contribuinte durante a fiscalização;

p) Requer o deferimento de prova pericial técnica e contábil, apresentando quesitos e indica assistente técnico;

q) Por fim, requer a reforma do despacho decisório, protesta pelo deferimento da prova pericial e pela posterior juntada de documentos.

Após analisar as razões trazidas pela Recorrente, a 17ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 proferiu o acórdão no 1250.287, por meio do qual manteve as glosas realizadas, a saber:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS. Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA. A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual reiterou as razões trazidas em sua impugnação apresentando defesa em relação a (i) glosa de insumos, citando especificamente alguns tais como: óleos e lubrificantes; correia transportadora tipo aberta e correia transportadora 30 polegadas, partes e

peças de britadores, (ii) gastos com serviços portuários, movimentação de cargas, etc; (iii) fretes de transferências entre estabelecimentos, que no entender da Recorrente refere-se à frete vinculado à venda.

O voto contida na referida resolução converteu o julgamento em diligência para intimar a Recorrente comprovar/demonstrar a origem do seu crédito, posto que os documentos juntados até a fase recursal não se prestavam para tanto.

Após a apresentação dos documentos solicitados pela autoridade diligente, foi emitida a informação fiscal (fls.1.482-1.490) com a seguinte conclusão:

Diante dos fatos expostos, para esta Fiscalização, mesmo desconsiderando os conceitos estabelecidos na IN SRF n.º 404, de 2004, não é possível validar os créditos de Cofins pleiteados pela contribuinte, pois falta conjunto probatório hábil a amparar as suas alegações, tendo em vista que as planilhas apresentadas pela impugnante restringiram-se a parte dos valores deduzidos a título de bens e serviços utilizados como insumos e não foram entregues os documentos solicitados pelo CARF.

Ato contínuo, a Recorrente apresentou manifestação acerca da informação fiscal anteriormente citada, pleiteando, em síntese, a admissão dos créditos apurados a teor dos argumentos explicitados nos autos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Walker Araujo - Relator

### **I - Tempestividade**

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 13.02.2013 (fls.1.058) e protocolou Recurso Voluntário em 14.03.2013 (fls.1.059-1.091) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

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

### **II - Preliminarmente**

#### **II.1- Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão Recorrida - Negativa de Perícia**

Inicialmente requer a Recorrente a decretação de nulidade do despacho decisório. Segundo a Recorrente o trabalho fiscal não está lastreado em fatos concretos, mas, sim, na mera presunção de que os créditos por ela auferidos não seriam legítimos.

Não coaduno com o entendimento da Recorrente. Isto porque, constata-se da leitura do despacho decisório que o procedimento fiscal que fundamentou o indeferimento do

---

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

pedido de ressarcimento foi realizado após minuciosa análise das informações, planilhas e documentos apresentadas pela Recorrente na fase fiscalizatória.

Não bastasse isso, houve devida motivação por parte da fiscalização para justificar o indeferimento do pedido de ressarcimento, onde restou pontuado (vide fls.153-164) os motivos pelos quais não foram admitidos os créditos pleiteados, a saber:

Bens utilizados como insumos:

A memória de cálculo entregue pela requerente mostra que valores alocados como Bens utilizados como insumos englobam tanto os dispêndios utilizados na industrialização, como os custos e despesas de uso e consumo.

**Pela legislação vigente, geram créditos na sistemática da Cofins não-cumulativa, somente os insumos consumidos no processo produtivo. Por oportuno, reproduz-se a seguir o §4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004: (...)**

Considerando o dispositivo citado, os produtos adquiridos para uso e consumo, os quais não se incorporam à mercadoria ou ao serviço final, não possibilitam a apuração de créditos na sistemática da não-cumulatividade, motivo pelo qual devem ser desconsiderados no cálculo do direito creditório pleiteado.

Serviços utilizados como insumos

Em relação à aquisição de serviços utilizados como insumos, cabe praticamente o mesmo entendimento aplicado aos bens de insumo. Ou seja, conforme determina a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, a pessoa jurídica pode obter créditos oriundos de aquisições efetuadas no mês, de serviços utilizados como insumo na produção ou na prestação de serviços.

Em outras palavras, geram créditos a aquisição de serviços utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pela contribuinte.

Na memória de cálculo fornecida pela contribuinte, arquivo 04. Serviços Utilizados como Insumos\_2005.xlsx (Código de Autenticação SVA – 1cacf0def5c86c75- 1c7cf577-c93e7ad1), os valores mensais apurados pela contribuinte a esse título são para os meses de Outubro a Dezembro, respectivamente, R\$ 120.387.471,10; R\$ 106.278.809,25; e R\$ 112.470.823,99. Entretanto, a análise do referido arquivo revela que a empresa computou vários serviços que não se enquadram nos dispositivos da IN SRF n.º 404, de 2004, dentre os quais, podem ser citados: serviços portuários, transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; lavagem de roupas comuns; serviços de chaveiro; serviços de cozinha; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais e etc.

Por exemplo, serviços portuários, como: capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não podem ser considerados insumos de produção dos bens produzidos pela interessada. Isso porque, os serviços de movimentação de container e os serviços prestados a bordo de navio, como as próprias denominações esclarecem, não possuem qualquer relação com a produção de minério. Trata-se de serviços auxiliares executados em momento posterior, quando da venda ou escoamento do que foi produzido. Da mesma forma, os serviços de capatazia (movimentação de mercadorias nas instalações portuárias, compreendendo o recebimento, conferência, transporte

interno, conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega) e rebocagem (serviços executados por rebocadores para cumprir as manobras de atracação e desatracação de navios) não se subsumem serviços que possam ser considerados insumos “aplicados ou consumidos” na fabricação.

Em resumo, para a fiscalização, tanto os bens como os serviços glosados não se enquadram no conceito de insumo previsto na Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, razão pela qual, não foram deferidos.

Em relação à aplicação do artigo 142, do CTN, suscitado pela Recorrente como norma que *"pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos de fato que deram origem à matéria tributável, e não em simples presunções e conjecturas sob pena de violação à garantia da estrita legalidade, cravada nos artigos 9o e 97, I, também do CTN."*; insta tecer que referido dispositivo tem aplicabilidade aos casos de lançamento do crédito tributário, sendo, inaplicável aos pedidos de ressarcimento, onde o ônus da prova é do contribuinte, a teor do previsto no inciso II, do artigo 373, do CPC. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.** A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)** (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Neste eito, entendo que o despacho decisório que embasou o lançamento fiscal não é passível de nulidade.

Quanto a nulidade da decisão recorrida, ocasionada pelo indeferimento do pedido de perícia, entendo que referida matéria encontra-se superada, considerando que este Conselho Administrativo já determinou a realização diligência para apurar novamente o direito creditório da Recorrente.

Não fosse isso, o pedido de nulidade da decisão de primeira instância também não merecia acolhimento, posto que a autoridade julgadora de primeira instância, pode indeferi-la quando entendê-las desnecessárias, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, sem que isso, acarreta, nulidade do julgamento.

Portanto, afasto o pedido de nulidade suscitado pela Recorrente.

### **III - Questões de mérito**

#### **III.1 - Conceito de Insumos para Fins de Creditamento**



Antes de enfrentar a questão tratada neste tópico, mister tecer alguns comentários legislativos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Em 29 de agosto de 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, houve uma significativa modificação no modo de tributação do PIS quer, de acordo com referida norma, tornou-se não-cumulativo.

A MP 66 foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual vem disciplinando o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Já em 30 de outubro de 2003, foi editada a Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituindo o texto básico do regime não cumulativo para a COFINS.

No mesmo exercício de 2003, temos o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 9 dezembro de 2003, a qual alterou o artigo 195, da Constituição Federal, para incluir, dentre outros, o parágrafo 12, o qual dispõe que "*a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e ; e IV do caput, serão não-cumulativos.*"

No que concerne ao sistema de créditos, o aproveitamento se encontra disposto nos artigos 3º, das Leis nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que os custos e despesas auferidas pela pessoa jurídica em seu processo produtivo serão passíveis de créditos, senão vejamos:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)*

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

*III - [\(VETADO\)](#)*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

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

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)*

É de se ver, que a legislação infraconstitucional permitiu os créditos de insumos, sem impor qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível, computar créditos para o abatimentos das contribuições.

Ressalta-se, por oportuno, que eventual restrição ao aproveitamento de créditos de insumos surgiu com o advento da Lei nº 10.865/2004, que trouxe a vedação de créditos no valor pago pela mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Posto isto, é necessário perquirir o conceito de insumo para fins de verificar se as despesas glosadas pela fiscalização dão direito a crédito.

Como se vê na decisão de piso, foi adotado pela autoridade fiscal como critério para definição de insumos as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, podendo-se concluir que a Receita Federal do Brasil aplicou a definição de insumo da legislação do IPI, o que já me adianto pela total discordância deste critério, pois entendo que se tratam de tributos de materialidades completamente distintas.

Referidas IN's, mitigaram a não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto criaram diversos óbices e restrições na apuração dos créditos instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Notadamente no que se refere ao conceito de insumos, não se pode deixar de mencionar os ensinamentos de Natanael Martins<sup>2</sup>, a saber:

---

<sup>2</sup> O conceito de insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. IN PIS-COFINS - Questões Polêmicas. São Paulo: Quartier, 2005, p 2007.

"o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo".

Com efeito, *insumo*<sup>3</sup> é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24.10.2007:

É de se notar, que o termo "insumo" não poder ser utilizado de maneira restrita, como fez a fiscalização no caso em comento, considerando que tal procedimento vai de encontro com o princípio da não-cumulatividade.

Destarte, os dispêndios diretos ou indiretos incorridos na produção ou prestação de serviços devem ser considerados como insumos e, conseqüentemente, serem computados na determinação dos créditos de PIS/COFINS.

Nesse sentido, vale destacar o atual posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de não adotar, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, a interpretação restrita veiculada pelas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, conforme denota-se da ementa do v. acórdão nº 3403-002.656:

ASSUNTO:CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração:01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.

VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em

---

<sup>3</sup> INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços". DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. v.2. Saraiva: São Paulo, 1998, p.870.

atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e necessários ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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

(...)

Feito estas considerações, na qual manifesto entendimento contrário aos critérios adotados pela autoridade fiscal, passo agora analisar as glosas expressamente contestadas no recurso voluntário que dizem respeito a: (i) bens e serviços utilizados como insumos; (ii) serviços portuários; e (iii) despesas com fretes.

### **III.1.a - Bens utilizados como Insumos**

Inicialmente, é imperioso destacar que a fiscalização glosou parte dos denominados "*bens utilizados como insumos*" com base nas determinações contidas na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, ou seja, admitiu o crédito dos bens utilizados na industrialização e indeferiu os demais por não se incorporarem na mercadoria (vide fls. 170 do Relatório Fiscal), sendo que todo o trabalho de segregação dos valores e itens foram realizados através dos documentos e planilhas fornecidas pela Recorrente.

Por sua vez, a Recorrente seja em sede de contestação seja em sede recursal, contestou genericamente os itens glosados, reservando seus argumentos contra os critérios previstos nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, utilizadas pela fiscalização para fundamento o indeferimento do crédito apurado.

Vale destacar os argumentos utilizados pela Recorrente para reverter as glosas sob análise:

**a) Manifestação de Inconformidade:**

A este respeito, destacam-se, a título ilustrativo, os bens cuja qualificação como insumos resta plenamente evidenciada, como partes e peças de pás-carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra.

Há que ressaltar que, uma vez estando referidos bens diretamente relacionados ao processo produtivo da Suplicante, inclusive sofrendo desgaste físico, o direito de crédito é evidente<sup>4</sup>, ainda que se tratem de partes e peças utilizadas na manutenção de equipamentos industriais, como ilustrado pela Solução de Divergência COSIT nº 35/2008.

**b) Recurso Voluntário:**

Por outro lado, a própria descrição empregada aos itens *supra* – peças de britadores, perfuratrizes e outros equipamentos – já indicam a funcionalidade dos mesmos no âmbito do processo produtivo da Recorrente, ou seja, são peças que compõem equipamentos indispensáveis à realização da atividade de mineração como um todo, mais especificamente na fase de desmonte mecânico e perfuração das rochas minerais posteriormente beneficiadas com vistas à comercialização. (...)

A esta mesma conclusão certamente chegará este E. Conselho quando da análise dos citados bens que compuseram a glosa denominados “*óleos e lubrificantes*”.

Tais bens, inclusive, foram expressamente incluídos no conceito de **insumos** contido no artigo 3º, II da Lei nº. 10.833 – “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*”.

De igual modo, a análise da documentação ora anexada também elide com quaisquer dúvidas que possa ter com relação à vinculação das partes e peças descritas como “*BUCHA P/ BRITADOR, APLICAÇÃO BRITADOR HIDROCICLONE e BITZ PARA PERFURATRIZ, GRANDE PORTE*” ao processo produtivo da Recorrente.

Conforme pode ser observado da descrição dos bens em questão na planilha que acompanha o presente recurso, os mesmos nada mais são do que parte e peças que compõem o Equipamento denominados **Britadores Hidrociclones e Perfuratriz**.

Estes últimos bens, conforme pode ser extraído da análise atenta do fluxograma do processo produtivo da Recorrente trazido aos autos, representam um dos principais equipamentos aplicados nas fases de lavra, ou seja, são responsáveis pela realização do desmonte da rocha mineral a ser beneficiada e comercializada.

Ou seja, ditas partes e peças – *BUCHA P/ BRITADOR, APLICAÇÃO BRITADOR HIDROCICLONE e BITZ PARA PERFURATRIZ, GRANDE PORTE* – por estarem diretamente vinculadas aos itens acima, preenchem com perfeição os contornos legais hábeis à sua classificação como **típicos insumos**.

O mesmo se diga em relação a manifestação de fls. 1.499-1.506 apresentada pela Recorrente contra a informação fiscal prestada às fls.1.482-1.490 que concluiu pela inexistência de direito do contribuinte.

Com efeito, caberia à Recorrente contestar especificamente cada produto glosado e, demonstrar através de argumentos sólidos, inclusive com a precisa indicação no suporte documental, a utilização de tais produtos em seu processo produtivo.

Isto porque, considerando que o entendimento deste relator é no sentido de que nem todos os custos ou despesas necessários à atividade da empresa, geram o direito ao crédito do PIS/Cofins, outro caminho não resta, senão ter que analisar o aspecto da pertinência e da essencialidade no processo produtivo para a qualificação como insumo que gera direito ao crédito do PIS/Cofins.

A título exemplificativo, veja que a Recorrente cita o direito ao crédito sobre o óleo e lubrificante, sem especificar onde realmente são aplicados. Por certo, óleo e lubrificantes são utilizados em máquinas, equipamentos e veículos, contudo, a Recorrente deixou de confirmar tal fato, impedindo, assim, que este relator apresente qualquer juízo sobre o tema.

Já no que tange as matérias relativas a valoração da prova, insta tecer que este tema não foi objeto do lançamento fiscal, sendo utilizado pelo julgador "a quo" como tese subsidiária para afastar o direito da Recorrente. Ou seja, os julgadores de primeira instância, além do confirmar o entendimento da fiscalização, no sentido de conceder o crédito apenas para os insumos utilizados na industrialização, afastou o direito da Recorrente pela ausência de documentos que comprovassem a origem do crédito, entretanto, considerando que o lançamento fiscal não se pautou na ausência de provas, referida matéria não deve ser analisada por este relator.

Neste cenário, diante da contestação genérica apresentada pela Recorrente, entendo que o lançamento fiscal deve se mantido pelos seus próprios fundamentos.

### **III.1.b - Serviços utilizados como Insumos**

A fiscalização afastou o direito da Recorrente com base nos argumentos tratados no item anterior, a saber:

Na memória de cálculo fornecida pela contribuinte, arquivo 04. Serviços Utilizados como Insumos\_2005.xlsx (Código de Autenticação SVA – 1cacf0de-f5c86c75-1c7cf577-c93e7ad1), os valores mensais apurados pela contribuinte a esse título são para os meses de Outubro a Dezembro, respectivamente, R\$ 120.387.471,10; R\$ 106.278.809,25; e R\$ 112.470.823,99. Entretanto, a análise do referido arquivo revela que a empresa computou vários serviços que não se enquadram nos dispositivos da IN SRF n.º 404, de 2004, dentre os quais, podem ser citados: serviços portuários, transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; lavagem de roupas comuns; serviços de chaveiro; serviços de cozinha; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais e etc.

Exceção feita aos serviços portuários, os demais serviços foram genericamente questionados pela Recorrente, merecendo, assim, idêntico resultado do item tratado no tópico anterior, qual seja, manutenção da glosa.

### III.1.c - Serviços portuários

A motivação para fiscalização glosar os créditos vinculados aos denominados serviços portuários foi no sentido de que referidos serviços, por se tratar de serviços realizados em etapa posterior a fase de industrialização, não podem ser considerados como insumos para fins de creditamento, senão vejamos:

*Por exemplo, serviços portuários, como: capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não podem ser considerados insumos de produção dos bens produzidos pela interessada. Isso porque, os serviços de movimentação de container e os serviços prestados a bordo de navio, como as próprias denominações esclarecem, não possuem qualquer relação com a produção de minério. Trata-se de serviços auxiliares executados em momento posterior, quando da venda ou escoamento do que foi produzido. Da mesma forma, os serviços de capatazia (movimentação de mercadorias nas instalações portuárias, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega) e rebocagem (serviços executados por rebocadores para cumprir as manobras de atracação e desatracação de navios) não se subsumem em serviços que possam ser considerados insumos “aplicados ou consumidos” na fabricação.*

Por sua vez, a Recorrente, em síntese, alegou que a atuação da prestadora de serviços portuários ao recepcionar os vagões, desembarcar e agrupar minério e, inclusive, embarcá-lo diretamente nos navios, consiste em etapa indissociável do transporte da mercadoria, razão pela qual é de se tratar a despesa como parcela do custo do transporte.

Em relação a este tema, este Relator já se posicionou favoravelmente ao direito do contribuinte nos seguintes termos<sup>4</sup>:

Considerando a operação realizada pela Recorrente, e pelo fato dela ter especificado os dispêndios com referidos serviços, entendo que estes são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não podendo, a pessoa jurídica prescindir desses serviços, não sendo eles opcionais, nem atividade-meio e tampouco despesa administrativa.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nas hipóteses relativas aos gastos com estes serviços tem entendido que integram o custo dos bens, e o direito do crédito é assegurado no art. 3º da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.** e da lei 10.833/03, senão vejamos: (cfr. Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*

*DILIGÊNCIA. Rejeita-se o pedido de diligência que o julgador considerar prescindível ao deslinde do litígio.*

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

<sup>4</sup> Acórdão: 3302-003.199 - Processo 11624.720020/2013-11 - Sessão 17 de maio de 2016.

*Data do fato gerador: 30/09/2008*

*CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres.*

*Recurso Voluntário Provido (Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013)*

Por este motivo, entendo que há de ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito de PIS/COFINS incidente nesta operação.

Neste cenário, considerando que referidos serviços são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, entendo que a glosa deve ser totalmente revertida.

### **III.1.d - Despesas com Fretes**

Destaca-se de início que a fiscalização aceitou todas as despesas de armazenagem e frete na operação de venda, uma vez que o arquivo digital de notas fiscais apresentado pelo contribuinte confirmou os dados informados no DICON, a saber:

Os valores informados no Dicon a título de despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda do 4º trimestre de 2005 possuem respaldo nos arquivos digitais de notas fiscais apresentados pela contribuinte. Desta forma, não há retificações a serem realizadas nesta rubrica.

Não obstante o aceite da fiscalização relativo as despesas com armazenagem e frete na operação de venda, a Recorrente alegou que a fiscalização desconsiderou os serviços prestados pelas empresas MRS Logística S/A, no transporte de minério no modal ferroviário entre a mina e o porto para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, bem como pela empresa Log-IN Intermodal S/A, responsável pelo transporte marítimo.

Segundo a Recorrente *"Para empresas que necessitam exportar grande quantidade de produto/minério, é cediço que não é possível encaminhar, em tempo hábil, todo o minério no momento do embarque do navio, motivo pelo qual se utilizam da remessa para a formação de lotes como a alternativa adequada para resolver esse impasse, amparada, inclusive, pelo Convênio ICMS 83/2006."*

E afirma: *"Vê-se, pois, da descrição da operação do frete acima detalhada, que as despesas a esta relacionadas caracterizam-se como despesa inerente à venda do produto final, pois a aludida remessa compõe o ciclo de comercialização superveniente à produção do bem demandado, e não mera conveniência de operação logística. Ou seja, o transporte das minas ao porto pela via ferroviária é uma etapa indissociável da operação de*



*venda do produto acabado, composta de várias etapas que, ao cabo, tem por fim a entrega da mercadoria adquirente no exterior."*

No presente caso, entendo que referidas despesas de transportes não se caracterizam como frete nas operações de venda, passível de creditamento, mais mera despesa de transporte de produto acabado entre o estabelecimento produtor e o centro de distribuição.

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Entretanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre as minas da recorrente ou entre a mina e o Porto para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas.

Portanto, entendo que deve ser mantida a glosa relativa aos serviços de transportes discutidos neste tópico.

#### **IV. Conclusão**

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos serviços portuários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo

#### **Voto Vencedor**

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo, com relação às despesas portuárias diversas, entre as quais, os serviços de capatazia, rebocagem, movimentação de container, entre outros serviços prestados a bordo de navio.

Em seu voto, o i. relator assinala que os referidos dispêndios seriam necessários ao processo produtivo atinente à atividade econômica da recorrente, afigurando-se como passíveis de creditamento das contribuições não-cumulativas. Distancio-me de tal entendimento pelas razões a seguir expostas.

Inicialmente, importa recordar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições não-cumulativas, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado, de forma acertada, que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência atual do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular, de forma estrita, o conceito de insumos à relação de pertinência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e a duração do processo produtivo (grifei algumas partes):

#### **EMENTA**

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

*Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004*

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. **A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.***

**VOTO CONDUTOR**

(...)

*Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.*

***Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.***

*E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.*

(...)

*Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). **Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.***

***Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.***

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **durante o processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas incorridas antes ou depois do processo produtivo - salvo exceções legais explícitas. Ou seja, os bens ou serviços consumidos enquanto perdurar o processo produtivo são considerados insumos, enquanto que os gastos ocorridos **antes ou depois** de iniciado o processo produtivo, **"por mais que possam ser necessários à produção"**, não se enquadram no conceito de insumos.

Filio-me ao conceito de insumos acima esposado. Não basta que a despesa seja necessária ao processo produtivo: é fundamental que ela seja incorrida dentro do limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos portuários diversos, como é o caso dos serviços de capatazia,

rebocagem, movimentação de container, e outros serviços prestados a bordo de navio, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, como bem pontuou o i. relator, **não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.**

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Há que se ressaltar, por fim, que os citados gastos aduaneiros não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou transporte (frete), uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem e frete podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços portuários dos produtos acabados não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento à pretensão da recorrente quanto à possibilidade de creditamento das despesas com serviços portuários diversos - entre os quais: capatazia, rebocagem, movimentação de container.

(assinado digitalmente)

**Vinícius Guimarães**