Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10120.909436/2011-14

Processo nº	10120.909436/2011-14
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-009.060 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de agosto de 2021
Recorrente	ADUBOS SUDOESTE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo semântico e jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, reforçou o conceito intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno, tem aplicação obrigatória.

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, devem gerar o crédito.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

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 integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e se referem à operação de venda de mercadorias. Geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições sociais.

ARMAZENAGEM E DESESTIVA NO RECEBIMENTO DE PRODUTO IMPORTADO COM ALÍQUOTA ZERO.

É cabível a apuração de créditos de armazenagem e desestiva de bens importados considerados insumos essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota.

EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA E UNIFORMES.

Os materiais de segurança de uso obrigatório determinado pela legislação trabalhista sofrem desgaste e danos pela ação diretamente exercida no processo produtivo. São insumos e geram créditos da não-cumulatividade.

ANÁLISE LABORATORIAL. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.

Desde que comprovados os dispêndios com as análises laboratoriais e cumpridos os demais requisitos objetivos previstos na legislação, assim como demonstrada a essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte, o crédito pode ser aproveitado.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para conceder o crédito da não cumulatividade, observando os requisitos legais concernentes à matéria, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, sobre (i) dispêndios com armazenagem e desestiva; (ii) dispêndios com EPIs e uniformes, exceto aqueles utilizados em áreas administrativas; e (iii) "serviços de análise química de adubo"; II. Por maioria de votos, sobre (a) dispêndios realizados com fretes sujeitos à incidência de PIS/Pasep e Cofins nas aquisições de insumos com alíquota zero, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento; e (b) dispêndios com fretes entre estabelecimentos vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Márcio Robson Costa, que negaram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.046, de 26 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10120.909429/2011-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que decidiu pela improcedência/procedência parcial da Manifestação de Inconformidade, nos moldes do despacho decisório e Relatório Fiscal.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

Documento nato-digital

"Cuida o presente da(s) Declaração(ões) de Compensação (...), 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-Cumulativa - Mercado Interno, (...), conforme demonstrado no Pedido de Ressarcimento (...).

O processamento desse pedido resultou na emissão do Despacho Decisório, (...), que não homologou integralmente a(s) compensação(ões) declarada(s) na(s) DCOMP (...) e detectou não haver valor a ser ressarcido para o período de apuração apresentado no PER (...), porquanto o crédito reconhecido fora insuficiente em face aos débitos informados pelo sujeito passivo. (...).

A motivação para o ato decisório está no Relatório Fiscal (...), 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, (...). 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 nº 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 especificas 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, (...) e a manifestação de inconformidade tempestivamente protocolizada (...).

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

Documento nato-digital

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 (...), 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."

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Documento nato-digital

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 agregaram valor ao bem produzido e não integraram 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."

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Conforme Resolução, o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

"Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a Unidade Preparadora,

Documento nato-digital

> observando o que dispõe o RESP 1.221.170 STJ, o Parecer Normativo Cosit n.º 5 e a nota CEI/PGFN 63/2018:
>
> (1) Intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito;
>
> (2) Elabore novo Relatório Fiscal considerando-se o laudo a ser entregue pela Recorrente;
>
> (3) Após cumpridas estas etapas, devem ser cientificados do resultado da diligência o contribuinte e a PGFN, para que se manifestem, no prazo de 30 (trinta) dias.
>
> Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento."

O contribuinte juntou o laudo solicitado, a fiscalização juntou o relatório de diligência e a União manifestou-se. Intimado do relatório fiscal de diligência, o contribuinte não apresentou sua manifestação final.

Relatório proferido.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> Conforme a legislação, as provas, os fatos, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.
>
> Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.
>
> Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito de insumos, dentro desta sistemática.
>
> De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Situação que retrata a presente lide administrativa.
>
> No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda.
>
> O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Documento nato-digital

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estão vinculados.

Em razão do entendimento exposto, na sessão anterior o julgamento foi convertido em diligência para adequar as glosas aos entendimentos consubstanciados no RESP 1.221.170 STJ, no Parecer Normativo Cosit n.º 5 e na nota CEI/PGFN 63/2018.

Em que pese o contribuinte ter juntado o Laudo de fls. 310, a fiscalização reverteu somente parte das glosas, conforme trechos selecionados transcritos do relatório fiscal de diligência de fls. 350, a seguir:

> "8. Contudo, apesar da inconclusividade do laudo, foi realizada uma revisão do Relatório Fiscal com base nos conceitos trazidos pela Parecer Normativo Cosit (PN) nº 05, de 17 de dezembro de 2018, a fim de se verificar, com base nos escassos dados colocados a nossa disposição, se com o novo entendimento sobre insumo o resultado da auditoria anterior deve ser alterado. Todavia constatou-se que em relação à pluralidade dos dispêndios o aludido parecer corroborou o entendimento exposado no relatório original, devendo a maioria das glosas ser mantida, como será explanado a seguir.
>
> ...
>
> Dos itens que não são insumos
>
> 23. Em relação a classificação dos dispêndios como insumos nos termos do PN nº 5/2018, seria fundamental que a requerente tivesse atendido à intimação na forma que foi solicitada. A resposta de forma genérica, como foi fornecida, sem discriminar em que momento do processo produtivo os dispêndios são necessários, indicando a essencialidade e relevância de cada um na produção das mercadorias, impossibilita uma análise precisa sobre qual operação daria direito ao crédito.
>
> 24. De toda forma, em razão do relatório fiscal contestado ter sido elaborado anteriormente a edição do parecer, foi realizada uma revisão dos itens alocados pela interessada como geradores de crédito de PIS e Cofins.
>
> 25. Nessa revisão concluiu-se que apenas os dispêndios relacionados com equipamentos de segurança e com análises laboratoriais poderiam dar direito ao creditamento.
>
> 26. No caso de equipamentos de segurança entendeu-se pela concessão do crédito gerado pelos dispêndios relacionados com esse tema, como por exemplo, E.P.I, luvas, mangotes etc. Na planilha "Apuração do crédito detalhada.xlsx" os tens adicionados ficaram grifados na cor verde.
>
> 27. No que se refere às análises laboratoriais o PN Cosit nº 5/2018 determina que apenas os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação própria são passíveis de geram crédito das contribuições.
>
> 49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção por imposição legal".
>
> (…)

Documento nato-digital

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

(...)

145. Mostra-se interessante a aplicação do conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos dispêndios da pessoa jurídica com os cognominados "custos" da qualidade, que abrangem, entre outros: a) auditorias em diversas áreas; b) certificação perante entidades especializadas; c) testes de qualidade em diversas áreas.

(...)

147. Já os testes de qualidade (realizados pela própria pessoa jurídica ou por terceiros) podem ou não estar associados ao processo produtivo, dependendo do item que é testado e do momento em que ocorre o teste.

148. Entre os testes de qualidade que não estão associados ao processo produtivo, e, por conseguinte, não são insumos, podem ser citados os testes de qualidade do serviço de entrega de mercadorias, do serviço de atendimento ao consumidor, etc.

149. Diferentemente, considerando sua essencialidade ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, podem ser considerados insumos na legislação das contribuições os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente, etc..

150. De outra banda, a análise é mais complexa acerca dos testes de qualidade aplicados sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção (produtos acabados). Conquanto tais testes sejam realizados em momento bastante avançado do processo de produção, é inexorável considerá-los essenciais ao este processo, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.

151. Assim, são considerados insumos do processo produtivo os testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção, independentemente de os testes serem amostrais ou populaciconais.

28. Em que pese o laudo apresentado pela pessoa jurídica não se esmerar em especificar as análises laboratoriais sobre as quais se pretende a tomada de crédito, ou seja, não ficou demonstrado qual tipo de teste foi realizado, esta auditoria entende que os denominados "serviços de análise química de adubo" se enquadram nos itens 149 a 151 transcritos acima, por possivelmente se tratarem de análise de matérias-primas, produtos intermediários, produtos em elaboração ou produtos acabados.

29. Tais itens se encontram grifados em verde na planilha "Apuração do crédito detalhada.xlsx".

(...)

III - CONCLUSÃO

Documento nato-digital

34. Conforme já exposto, o laudo apresentado pela contribuinte não foi conclusivo o que impossibilitou a análise detalhada do processo produtivo, prevalecendo a auditoria inicial em quase todos os seus termos. Assim, os valores dos Créditos de Pis e de Cofins Não-Cumulativos – Mercado Interno, referentes à aquisição no mercado interno vinculados à receita não tributada no mercado interno, apurados nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, para os períodos e tributos abaixo especificados, são os seguintes:

Tributo	Trimestre	PER	Valor Solicitado	Valor não aceito	Valor deferido
COFINS	1º Trim/2005	35531.68593.301009.1.1.11-5655	R$ 62.715,76	R$ 28.732,10	R$ 33.983,66
COFINS	2º Trim/2005	41025.02285.301009.1.1.11-2020	R$ 70.927,73	R$ 48.715,68	R$ 22.212,05
COFINS	3º Trim/2005	24861.92526.301009.1.1.11-8822	R$ 238.126,21	R$ 161.653,59	R$ 76.472,62
COFINS	4º Trim/2005	42037.34187.301009.1.1.11-5806	R$ 170.134,53	R$ 131.114,49	R$ 39.020,04
COFINS	1º Trim/2006	24499.55556.301009.1.1.11-8060	R$ 277.266,44	R$ 218.067,94	R$ 59.198,50
COFINS	2º Trim/2006	00435.83375.301009.1.1.11-6747	R$ 129.593,60	R$ 93.176,50	R$ 36.417,10
COFINS	3º Trim/2006	10803.96341.301009.1.1.11-1312	R$ 339.345,48	R$ 208.553,30	R$ 130.792,18
COFINS	4º Trim/2006	41139.99912.301009.1.1.11-0052	R$ 194.725,94	R$ 81.321,44	R$ 113.404,50
COFINS	1º Trim/2007	06427.19008.301009.1.1.11-5922	R$ 231.517,56	R$ 86.915,32	R$ 144.602,24
COFINS	2º Trim/2007	10461.97375.301009.1.1.11-3555	R$ 198.784,78	R$ 49.438,95	R$ 149.345,83
COFINS	3º Trim/2007	33362.19163.301009.1.1.11-2420	R$ 183.674,41	R$ 70.590,11	R$ 113.084,30
COFINS	4º Trim/2007	34501.71291.301009.1.1.11-0391	R$ 189.159,84	R$ 110.137,30	R$ 79.022,54
COFINS	1º Trim/2008	05566.08389.301009.1.1.11-1864	R$ 58.302,84	R$ 0,00	R$ 58.302,84
COFINS	2º Trim/2008	16312.34270.041109.1.5.11-0210	R$ 155.539,49	R$ 63.229,40	R$ 92.310,09
COFINS	3º Trim/2008	25576.01477.301009.1.1.11-3145	R$ 99.192,56	R$ 32.299,55	R$ 66.893,01
COFINS	4º Trim/2008	13733.00701.300710.1.1.11-5106	R$ 102.561,37	R$ 39.043,46	R$ 63.517,91
COFINS	1º Trim/2009	04700.90266.290110.1.1.11-0896	R$ 271.606,22	R$ 144.433,85	R$ 127.172,37
COFINS	2º Trim/2009	33952.04694.290110.1.1.11-0208	R$ 271.430,81	R$ 91.848,02	R$ 179.582,79
COFINS	3º Trim/2009	05407.49179.290110.1.1.11-0539	R$ 295.430,09	R$ 27.832,31	R$ 267.597,78
COFINS	4º Trim/2009	00784.22612.290110.1.1.11-0909	R$ 255.200,60	R$ 20.376,81	R$ 234.823,79
PIS	1º Trim/2005	41741.85215.290110.1.1.10-8748	R$ 13.615,92	R$ 6.237,89	R$ 7.378,03

Como relatado, a União (fls. 365) concordou com o resultado da diligência e o contribuinte não apresentou manifestação final, portanto, a coluna "valores deferidos", da tabela acima, não mais compõe as glosas constantes no despacho decisório, por não existir mais controvérsia a respeito de tais valores, nos moldes do relatório fiscal de fls. 350.

Tais valores deferidos englobam a reversão da glosa realizada sobre os "serviços de análise química de adubo" (dispêndio dentro da glosa realizada sobre as análises laboratoriais) e sobre os "equipamentos de segurança", ambos nos moldes da "Apuração do crédito detalhada.xlsx" anexada o relatório fiscal de fls. 350.

- Fretes na compra de produtos com alíquota zero;

A fiscalização entende que as aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou as aquisições de insumos para fabricação de bens com alíquota zero não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos, por não cumprirem com a sistemática não cumulativa e com as regras inerentes ao seu modo de funcionamento.

O dispêndio realizado com o frete, no entanto, não está vinculado à alíquota do insumo adquirido ou à alíquota do bem produzido, pois é um dispêndio independente.

Documento nato-digital

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, é necessário analisar se o frete, como um dispêndio em si, é relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou.

Frete sobre aquisições de insumos com alíquota zero ou frete sobre aquisições de insumos para produção de produtos com alíquota zero, se relevantes e essenciais, configuram dispêndio sobre aquisições de insumos e devem gerar o crédito.

O Recurso Voluntário merece provimento neste ponto para reconhecer o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, desde que observados os demais requisitos objetivos da legislação, como terem sido pagos à empresa nacional.

- Frete entre estabelecimentos (inclusive de produtos e insumos com alíquota zero);

Com relação ao que foi decidido em primeira instância, concordo com a alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos, ponto que merece provimento nos mesmo moldes dos Acórdãos CARF CSRF de n.º 3302-002.974 e 9303006.218.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

> "CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.
>
> As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF – Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, seja para produtos/insumos com alíquota zero ou com alíquota positiva, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

O Recurso Voluntário merece provimento.

- Armazenagem e desestiva no recebimento de produto importado com alíquota zero;

Sobre à possibilidade de apuração de créditos, as despesas com armazenagem foram previstas de forma específica pela legislação que regula o regime da não-cumulatividade, conforme o Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

> "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata oart. 2oda Lei no10.485, 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 daTipi;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Documento nato-digital

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor."

No presente caso, o contribuinte pretende aproveitar credito sobre os dispêndios com armazenagem e desestiva no recebimento de produtos importados que possuem alíquota zero. Tais dispêndios, seja pelo inciso II ou pelo inciso IX, assemelhan-se aos dispêndios com frete sobre estabelecimentos e podem gerar o crédito.

A própria 3.ª Turma da Câmara Superior deste Conselho reconheceu a possibilidade de aproveitamento do crédito em hipóteses análogas, conforme ementa do Acórdãonº 9303007.579, transcrita parcialmente a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

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

PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o "Teste de Subtração", é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

É de se atentar ainda, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Os dispêndios com a armazenagem e a desestiva não estão conectados à alíquota do bem ou do insumo e sim à atividade econômica do contribuinte e assemelham-se aos dispêndios com os fretes entre estabelecimentos.

Merece provimento este tópico do Recurso.

- Equipamentos de segurança e uniformes;

Os equipamentos de segurança são, em regra, obrigatórios. Os denominados EPI's – Equipamentos de Proteção Individual são essenciais às atividades das empresas e a larga jurisprudência deste Conselho reconhece os dispêndios com esses itens como essenciais e relevantes ao processo produtivo e às atividades de algumas empresas e indústrias.

Documento nato-digital

No presente caso, o contribuinte trabalha com adubos e fertilizantes, setor em que a utilização dos EPI's e dos uniformes são extremamente relevantes e essenciais, até mesmo em razão de exigências sanitárias, conforme demonstrado nos autos.

Aquele uniformes utilizados em áreas administrativas, no entanto, são dispêndios que não possuem nenhuma singularidade com as atividades específicas da empresa e, portanto, são comuns à toda e qualquer empresa, razão pela qual não devem gerar o crédito.

Desse modo, por se enquadrarem no conceito intermediário de insumo, adotado pela jurisprudência majoritária deste Conselho e, com fundamento no Art. 3.º, II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, este tópico do Recurso Voluntario merece provimento parcial, além dos valores já reconhecidos no relatório fiscal de diligência de fls. 350.

- Análises laboratoriais;

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

No presente tópico não houve nenhuma descrição que fosse suficiente para reconhecer a essencialidade e relevância das análises laboratoriais.

Deve ser negado provimento à este tópico do Recurso, com exceção da glosa revertida no relatório fiscal de diligência de fls. 350 sobre os os "serviços de análise química de adubo".

- Demais insumos, bens e dispêndios sem discriminação.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Neste caso em concreto a mera alegação de que os "demais insumos" estão vinculados ao processo produtivo não é suficiente. Simplesmente por esta alegação não é possível nem mesmo identificar quais seriam esses "demais insumos". E mesmo alguns dos produtos que foram identificados, como as embalagens, foram somente citados mas não foram discriminados e nem descritas suas naturezas, aplicações, essencialidades e relevâncias.

Portanto, vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Diante de todo o exposto e fundamentado, observados os requisitos objetivos das leis 10.637/02 e 10.637/03, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para:

a) reconhecer o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero;

b) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com fretes entre estabelecimentos;

c) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com armazenagem e desestiva;

d) reconhecer o crédito sobre os dispêndios com EPIs e uniformes, exceto aqueles utilizados em áreas administrativas;

e) reconhecer o crédito sobre os "serviços de análise química de adubo";

Documento nato-digital

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para conceder o crédito da não cumulatividade, observando os requisitos legais concernentes à matéria, nos seguintes termos: sobre dispêndios com armazenagem e desestiva; dispêndios com EPIs e uniformes, exceto aqueles utilizados em áreas administrativas; e "serviços de análise química de adubo"; sobre dispêndios realizados com fretes sujeitos à incidência de PIS/Pasep e Cofins nas aquisições de insumos com alíquota zero; e dispêndios com fretes entre estabelecimentos.

(assinatura digital)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Documento nato-digital