



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



**Processo nº** 10783.901348/2015-02  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.191 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2019  
**Recorrente** FERTILIZANTES HERINGER S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de crédito em face dos insumos transportados.

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais

serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. PRODUTOS ACABADOS. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002).

O fato de se tratar de uma despesa necessária à atividade empresarial como um todo não enseja o creditamento. A relação de essencialidade ou relevância há de ser aferida em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda ou a execução do serviço, e não em relação a toda atividade da empresa, conforme delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATÉRIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos seguintes dispêndios: *(i)* serviços portuários (rubrica “Serviços Operações Portuárias”); *(ii)* fretes relativos à venda de fertilizantes, à compra e à transferência de materiais de embalagem, de equipamentos de produção e de matérias-primas sujeitos à alíquota zero. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos que davam provimento em maior extensão quanto aos créditos sobre produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Cynthia Elena de Campos e Marcio Robson Costa (Suplente convocado)..

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Versa o processo sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 40441.52919.241014.1.1.11-0001, por meio do qual a contribuinte pretende o reconhecimento de créditos da não cumulatividade da Cofins auferidos no mercado interno durante o 2º trimestre de 2011, no montante de R\$ 9.550.148,00

O direito creditório foi reconhecido parcialmente pela autoridade administrativa, em face das glosas efetuadas nos valores demonstrados no Dacon relativamente aos seguintes itens:

- Operações Portuárias: a) “Serviços Operações Portuárias”, com despesas de desestiva, descarga, operação portuária, descarga/armazenagem, armazenagem e transporte municipais; e b) despesas de armazenagem e frete incorridas internamente no porto;

- Fretes sobre Compras (fertilizantes e matérias-primas)

- Fretes sobre Compras (sem descrição do produto ou não permitidos), os quais decorreram, segundo a empresa, em sua maioria, do transporte de matérias-primas, transferência interfiliais de embalagens e fretes para transporte de materiais de limpeza.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, sustentando a legitimidade dos créditos pleiteados, em linhas gerais, em face de entender que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos das contribuições deve ser estendido aos custos, despesas e encargos consumidos nas atividades e estabelecimentos da empresa afetos à realização da receita tributável, nos termos definidos pela legislação do imposto de renda, em especial, os art. 290, 291 e 299 do RIR/1999.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, entendendo que nenhum dos itens glosados contestados poderia ser gerador de crédito por expressa previsão legal ou se enquadrar no conceito de insumo, nos termos dos artigos 3ºs das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 e das Instruções Normativas SRF nºs 404/2004 e 247/2002.

Cientificada dessa decisão em 22/08/2017, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/09/2017, sob os seguintes tópicos:

1 – DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA FABRICAÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES

1.1 – A NÃO-CUMULATIVIDADE

1.1.1 – Do conceito de insumos para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS – Da inaplicabilidade das regras afetas ao IPI – Da ilegalidade das INs 247/02 e 404/04 – Do equívoco do despacho decisório e do acórdão recorrido

1.1.1.1 – O adequado conceito de insumo para a sistemática do PIS/COFINS – Uma definição que medeia a aplicação integral das regras de dedução do IRPJ e do IPI

1.1.1.2 – Um conceito mais restrito de insumo – Bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo

1.1.1.2.1 – Serviços

1.1.1.2.1 a – Serviços de frete sobre compra de insumos

1.1.1.2.1.b – Serviços de transporte de materiais auxiliares – Frete de embalagens

1.1.1.2.1.c – Serviços de transporte de materiais auxiliares – Frete de materiais de limpeza

1.1.1.2.1.d – Operações portuárias

2 – DO FRETE SOBRE OPERAÇÃO AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM ALÍQUOTA DO PIS/COFINS REDUZIDA À ZERO

2.1 – Inaplicabilidade do art. 3º, § 2º, inc. II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03

3 – DA INÉRCIA DA FISCALIZAÇÃO – DA TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO AO CONTRIBUINTE – DA CONCESSÃO DE PRAZO EXÍGUO PARA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES – DA VERDADE MATERIAL

Ao final requereu também a recorrente a concessão de prazo para juntada de documentação complementar e, caso se entenda necessário, a realização de diligência para a verificação da pertinência e essencialidade dos itens glosados ao processo produtivo desenvolvido pela empresa.

Posteriormente a recorrente apresentou planilhas com informações adicionais, ressaltando que os demonstrativos anexados, embora contenham inúmeros dados anteriormente omitidos, não estariam totalmente preenchidos em razão do fato de que a empresa aguardaria a concessão de prazo para o levantamento dos elementos faltantes, o que provavelmente demandaria a contratação de empresa especializada para a realização da tarefa em face do volume de informações envolvidas.

Mediante a Resolução nº 3402-001.700, de 29 de janeiro de 2019, o Colegiado determinou a realização de diligência, nos seguintes termos:

No presente caso concreto, estão sob discussão no âmbito deste Colegiado as glosas relativas aos seguintes itens:

a) Fretes nas aquisições de bens considerados insumos (adubos e fertilizantes e suas matérias-primas) sujeitos à alíquota zero: envolve matéria acerca da possibilidade de creditamento das contribuições relativo ao serviço de frete na aquisição de bens para a qual não se concede o crédito, à luz do conceito abstrato de insumo constante no REsp nº 1.221.170/PR;

b) Fretes sem descrição do produto transportado: para os quais a recorrente alega que parte seria decorrente de transporte de matérias-primas, de materiais de embalagem e de materiais de limpeza.

c) Serviços de Operações Portuárias (Serviços de Inspeção de Produto Importado): para os quais alega a recorrente que seriam despesas atinentes a: 1) armazenagem; 2) frete municipal; 3) carga e descarga; 4) desembaraço; 5) desestiva; 6) movimentação de carga; 7) operação portuária; 8) transporte portuário; dentre outros.

Observa-se que carecem os autos de comprovação das alegações da recorrente nos item b) e c) acima, bem como, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, a

comprovação do devido enquadramento dos serviços glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Assim, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem:

1. Intime a recorrente, dentro de prazo razoável, a:

i) Apresentar Laudo Técnico com a demonstração de que cada serviço glosado constante nas planilhas "Serviços Operações Portuárias", "Fretes não admitidos" e "Fretes Aduos Fertilizantes e suas matérias primas", é *essencial ou relevante* ao seu processo produtivo específico (do qual resulta o produto final destinado a venda ou relativo à execução de eventual serviço prestado a terceiro), em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR.

ii) Com relação aos "Fretes não admitidos", especificar em planilhas e comprovar para cada item glosado, ou para a categoria de itens (por amostragem), a modalidade de transporte utilizado (compra, venda ou transferência entre filiais), a descrição do bem transportado, natureza e destinação, bem como sua eventual essencialidade ou relevância ao seu processo produtivo (REsp nº 1.221.170/PR).

iii) Com relação aos "Serviços Operações Portuárias" demonstrar, para cada item ou para cada categoria de itens (por amostragem) especificados nas planilhas de glosas, que eles estão vinculados diretamente aos insumos importados e que não se tratariam de despesas gerais da empresa. Nessa parte, demonstrar também que tais valores estão devidamente segregados exclusivamente para as operações de importação de insumos.

2. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se acerca do eventual enquadramento dos serviços analisados no conceito de insumo delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB.

3. Após a intimação da recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento.

(...)

A fiscalização apresentou suas conclusões da diligência em Termo de Encerramento de Diligência, admitindo a apropriação pela recorrente de alguns créditos discutidos, mas rejeitando o creditamento da contribuição referente a serviços e fretes empregados em bens sujeitos à alíquota zero.

A recorrente apresentou sua manifestação, sob os seguintes tópicos:

## II – DO DIREITO CREDITÓRIO DO CONTRIBUINTE – IMPROCEDÊNCIA PARCIAL DA CONCLUSÃO MANIFESTA PELO AUDITOR FISCAL

II.1 – Da complementação dos fundamentos para afastamento do direito creditório – “Serviços Operações Portuárias” – Ofensa ao princípio da motivação e às garantias constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal (art. 5º, inc. LIV e LV, da CRFB/88)

II.2 – Da apuração de créditos em relação a serviços de frete e serviços em operações portuárias – Matérias-primas tributadas à alíquota zero

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3402-007.191 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10783.901348/2015-02

## Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

O recurso já foi conhecido por ocasião da determinação de realização de diligência.

Como se sabe, este Colegiado tem adotado o conceito de insumo delimitado no REsp n.º 1.221.170/PR (2010/02091150) cuja ementa consta abaixo:

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

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

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

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

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

A delimitação dos critérios da essencialidade e relevância consta no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme disposto na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.  
(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios

de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

No caso, os créditos relativos aos dispêndios que constaram nas planilhas **“Serviços Operações Portuárias”** foram integralmente glosados pela fiscalização, conforme constou no Parecer Sefis:

21. Assim sendo, serviços administrativos, serviços decorrentes de atividades meio e serviços destinados à comercialização dos produtos estariam fora dessa definição, não configurando serviços sujeitos à apuração de créditos das contribuições não-cumulativas.

22. Com base nesse entendimento, foram desconsideradas, para fins de apuração de crédito, todas as despesas referentes ao item "Serviços Operações Portuárias", discriminado no Arquivo Digital como "Serviços de Inspeção de Produto Importado", visto que estes serviços não se enquadram na definição de insumos delineada pela legislação no tocante à apuração de créditos.

23. Importante ressaltar que as despesas de armazenagem e frete se tratam de despesas incorridas internamente no porto, ou seja, não decorreram de uma operação de venda. E, de acordo com o art. 3º inciso IX, abaixo transcrito, a pessoa jurídica somente poderia ter descontado créditos calculados em relação à armazenagem e aos fretes nas operações de venda de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como de bens para revenda.

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

(...)

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

24. Desta forma, foram glosados, em sua totalidade, todas as despesas referentes ao item **“Serviços Operações Portuárias”**.

Na diligência, a fiscalização manifestou-se no sentido de que as glosas relativas a **“Serviços Operações Portuárias”** deveriam ser mantidas, sob os seguintes fundamentos:

Na Solução de Consulta nº 312, de 29 de novembro de 2011, emanada pela SRRF08/Disit, restou claro o posicionamento restritivo adotado pela SRF, na medida em que entendeu que o desconto de créditos, no caso de importações de bens sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS-Importação, sujeita-se ao disposto no art 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determina que a base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro, calculado na forma do art. 7º, I, desta mesma lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Assim, os gastos com despesas alfandegárias (capatazia, inspeção portuária, taxas etc.), frete e armazenagem relativos a insumos importados não gera direito a crédito da Contribuição ao PIS/Pasep, em razão de seu valor, por expressa disposição de lei, não fazer parte da base de cálculo de apuração de tal crédito.

Com o novo entendimento nas decisões do CARF, corroborado pelo acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), tais gastos, ao entender da presente diligência, poderiam gerar direito à apuração de créditos de Pis e Cofins, na medida que se revelam essenciais ao processo produtivo, uma vez que sem determinados serviços não haveria como a empresa adquirir suas matérias primas.

Portanto, pode-se inferir que tais serviços de operações portuárias, como as despesas de frete municipais, desestiva, descarga, operação portuária, descarga/armazenagem, fretes ocorridos internamente no porto, integram o custo de aquisição dessas matérias primas importadas.

Entretanto, como as matérias primas importadas pela empresa são tributadas à alíquota zero, tais custos portuários impingidos pela empresa, ao integrarem ao custo de aquisição dessas matérias primas, não são suscetíveis à apuração de créditos pelos motivos já expostos acima, e trazidos abaixo novamente, qual seja: “se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente”.

Portanto, conclui-se que a empresa não faz jus a apuração de créditos de Pis e Cofins referentes a Operações Portuárias.

De outra parte, em sua manifestação em face da diligência, a recorrente alega nulidade nesta parte do Termo de Encerramento de Diligência por inovação na motivação e cerceamento do seu direito de defesa.

Entendo que não é o caso de nulidade, porque a fiscalização na diligência meramente atendeu ao disposto na Resolução deste Colegiado, manifestando o seu entendimento acerca da possibilidade de creditamento de tais dispêndios em face do novo conceito abstrato de insumo trazido pelo REsp nº 1.221.170/PR. Esse entendimento da fiscalização não vincula o Colegiado em seu acórdão, o qual, por certo, deve vir acompanhado das suas próprias razões de decidir.

Ademais, a manifestação na diligência aborda a análise de elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida à luz do novo conceito de insumo dado pelo STJ, o qual, embora seja uma inovação, é mais benéfico do que aquele adotado no despacho decisório e no acórdão da DRJ. Dessa forma, é natural que o parecer da fiscalização na diligência tenha fundamentos diversos daqueles utilizados no despacho decisório, que havia se sustentado no conceito de insumo delimitado nas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Não obstante isso, no mérito, deve o Colegiado analisar se o óbice apontado pela fiscalização na diligência para o creditamento referente a rubrica “Serviços Operações Portuárias” está em consonância com o conceito abstrato de insumo delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp nº 1.221.170/PR e com as demais normas de creditamento da contribuição.

Como se vê acima, o único óbice colocado pela fiscalização para os serviços portuários foi o fato de não haver direito ao crédito sobre o bem (insumo) importado, o que, a seu ver, impediria também o creditamento do serviço aplicado sobre ele. Com relação à questão da demonstração, solicitada pelo Colegiado no item iii) da Resolução, de que os serviços estariam vinculados diretamente aos insumos importados e não se tratariam de despesas gerais da empresa, a recorrente apresentou argumentação e documentos nesse sentido na diligência, mas a fiscalização não apontou qualquer falha quanto a esse procedimento.

Incumbe, então, verificar se os serviços portuários em si, considerados separadamente dos bens (insumos importados) sobre os quais são aplicados anteriormente a sua entrada no processo produtivo, poderiam ser considerados relevantes ou essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Quando se diz que tal bem é *essencial* ao processo produtivo de determinado contribuinte, ele o é, logicamente, já devidamente localizado no estabelecimento da adquirente/contribuinte onde será utilizado. A "essencialidade" do serviço portuário existe em face da *essencialidade* do próprio bem (insumo importado) . Os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora antecedam o processo produtivo da adquirente, são serviços essenciais a ele. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do creditamento sobre os insumos importados.

Dessa forma, entendo que devem ser afastados os óbices apontados pela fiscalização na diligência, cabendo a reversão integral das glosas efetuadas sob a rubrica "Serviços Operações Portuárias".

Registra-se aqui a mudança de posicionamento desta Conselheira nesta matéria em relação a julgados anteriores em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR. Esse novo entendimento não destoa muito da ideia contida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018<sup>1</sup> de possibilidade de creditamento do "insumo do insumo".

Com relação à rubrica "**Fretes sobre compras de insumos**", a fiscalização fundamentou as glosas no seguinte argumento: "se não há previsão legal à apuração de crédito na aquisição de adubos, fertilizantes e suas matérias primas, e se as despesas de frete incorridas para o seu transporte integram o custo de aquisição deste insumo, logicamente, não poderia ter sido apurado crédito também com relação às despesas de frete".

Na diligência, em análise de arquivo digital fornecido pela recorrente acerca dos dispêndios de frete, concluiu a fiscalização que:

- os gastos relativos aos fretes na compra e na transferência interfiliais de matérias primas (produtos alíquota zero), bem como de produtos acabados (fertilizantes), não dão

---

<sup>1</sup> Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018

(...)

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

(...)

direito à apuração de créditos de Pis e Cofins, conforme esclarecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150). O impedimento à apuração de créditos nas transferências interfiliais de matérias primas se dá pelo fato dos produtos transportados serem tributados à alíquota zero e como tais fretes integram o custo de aquisição dessas matérias primas, então não há que se falar em direito à apuração de créditos de Pis e Cofins.

- os gastos relativos aos fretes de venda de fertilizantes, de compra e de transferência interfiliais de embalagem e de equipamento de produção dão direito à apuração de créditos de Pis e Cofins.
- as despesas de frete para aquisição de embalagens, segundo o laudo técnico apresentado, se enquadram no conceito de insumo, tanto pelo critério da essencialidade, quanto da relevância, razão pela qual entende-se que a empresa faz jus à apuração dos referidos créditos de Pis e Cofins.

Como se vê, a fiscalização admitiu na diligência a tomada de créditos das contribuições pela recorrente sobre os dispêndios com frete utilizados: a) na venda de fertilizantes; e b) na compra e transferência de materiais de embalagem e de equipamentos de produção; razão pela qual tais glosas devem ser revertidas.

Dessa forma, ainda são controvertidos no processo os seguintes fretes: a) compra de insumos sujeitos à alíquota zero, b) transferência de insumos sujeitos à alíquota zero e c) transferência de produtos acabados.

No que se refere à compra de insumos sujeitos à alíquota zero, aplica-se o mesmo entendimento acerca dos serviços portuários constante acima neste Voto. Considera-se que há "essencialidade" do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo direito de creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo. Dessa forma deve também ser revertida a glosa relativa a frete na compra de insumos sujeitos à alíquota zero.

Relativamente ao frete de transferência de matérias-primas, há que se esclarecer que o CARF já reconhece há tempos o direito de descontar créditos das despesas de fretes no contexto do processo produtivo da empresa (vide Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012). Considera-se que são essenciais os serviços de transporte de produtos em elaboração, matéria-prima ou embalagem quando o processo produtivo está distribuído em vários estabelecimentos da empresa.

Tratando-se o frete de transferência de produto inacabado, de matéria-prima ou de embalagens de um autêntico serviço aplicado no processo produtivo, o seu creditamento nada tem a ver com o custo de aquisição do bem transportado ou com o efetivo direito ao creditamento do bem transportado. Ainda que seja discutível a tese nessa linha em relação ao frete relativo à aquisição de insumos, que é um serviço anterior ao processo produtivo, como feito pela fiscalização na diligência, mas afastado neste Voto; em relação ao frete de transferência tal argumento sequer faz qualquer sentido.

Dessa forma, cabem ser revertidas as glosas relativas a frete de transferência de matérias-primas sujeitas à alíquota zero.

Já para as despesas com fretes de produtos acabados, sejam eles sujeitos à alíquota zero ou não, não há nenhuma relação de essencialidade com o processo produtivo em si, sendo incabível o creditamento. O fato de se tratar de uma despesa necessária à atividade empresarial como um todo não enseja o direito ao crédito. A relação de essencialidade ou relevância há de ser aferida em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda, e não em relação a toda atividade da empresa, conforme delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR. A glosa do despacho decisório deve, então, ser mantida nesta parte.

Em sentido semelhante foi decidido por este Colegiado nos Acórdãos seguintes:

Acórdão n.º 3402-002.662, de 24 de fevereiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

O transporte de produto acabado isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não.

Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão n.º 3403001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesí Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

*“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.*

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

Acórdão n.º 3402-006.223, de 26 de fevereiro de 2019

Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula

(...)

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. COMERCIALIZAÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de bens destinados a venda entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (**arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003**) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002).

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas aos seguintes dispêndios:

- a) serviços portuários (rubrica “Serviços Operações Portuárias”); e
- b) frete relativo à venda de fertilizantes, bem como relativo à compra e à transferência de materiais de embalagem, de equipamentos de produção e de matérias-primas sujeitas à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula