



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

**Processo n°** 10830.721062/2009-86  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.690 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2019  
**Matéria** Contribuição para o PIS/PASEP  
**Recorrente** GALVANI INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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

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

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

**DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMI ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.**

A transferência de matérias-primas extraídas de minas para o complexo industrial onde será fabricado o produto final constitui-se em etapa essencial e imprescindível para a manutenção do processo produtivo, mormente quando se considera a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais e a diversidade de locais onde se situam as minas.

Ademais, é característica da atividade da empresa a produção do próprio insumo, até mesmo como forma se certificar de que não haverá interrupção ou comprometimento do processo produtivo de fertilizantes.

Assim, essencial e imprescindível a contratação de frete junto à terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, frete este pago em decorrência do transporte de minerais das minas até o complexo industrial onde é fabricado o produto final, no caso, fertilizante, caracterizando-se este dispêndio como insumo.

Portanto, em sendo insumos, os valores decorrentes da contratação de fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semi-elaborados entre estabelecimentos da mesma empresa geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

*assinado digitalmente*

Winderley Morais Pereira - Presidente.

*assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pererira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

## **Relatório**

1. Trata-se de processo formalizado para o tratamento manual de Pedido Eletrônico de Ressarcimento -PER, de nº 39264.50302.310707.1.1.10-5089, onde se requer o ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, no valor de R\$ 608.497,64, oriundos de operações realizadas no mercado interno, acumulados no 2º trimestre de 2007, e também para a análise das Declarações de Compensação – DCOMP de nºs 12890.95503.310707.1.3.10-4726 e 25427.51732.310707.1.3.10-1407, onde a recorrente pretende compensar o crédito pleiteado com débitos tributários de sua titularidade. Para controle administrativo de tais débitos, confessados em DCOMP, foi formalizado o processo administrativo de nº 10830.723245/2012-31.

3. Em análise dos pedidos transmitidos, a unidade de origem (DRF/CAMPINAS/SP) emitiu o Despacho Decisório de nº 329/2012 (fls. 42 dos autos digitais), contra o qual a recorrente apresenta suas razões de irresignação, chegando até este CARF..

4. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adotamos o relatório do Acórdão da DRJ/CURITIBA.

*Trata o processo de contestação contra o Despacho Decisório SEORT DRF/CPS/328/2012 emitido pela DRF em Campinas, que deferiu parcialmente o direito ao crédito de PIS/PASEP não cumulativo – mercado interno, do 2º Trimestre/2007, reconhecendo o crédito de R\$ 161.485,21, dos R\$ 608.497,64 pleiteado no PER nº 39264.50302.310707.1.1.10-5089 e homologando as compensações declaradas nas Dcomp nºs 12890.95503.310707.1.3.10-4726 e 25427.51732.310707.1.3.10-1407, até o limite do crédito reconhecido.*

*Conforme a Informação Fiscal (decorrente do MPF nº 08.1.04.00-2010-00208-2), em que se baseou o Despacho Decisório, no procedimento de análise do direito creditório, relativo ao 2º Trimestre/2007, de PIS/PASEP não cumulativo – mercado interno, foi verificado que a contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos relativos às despesas de fretes entre seus estabelecimentos utilizados para a transferência de insumos e de produtos em elaboração, e de despesas de fretes de aquisição de insumos, uma vez que inexistente amparo legal para o creditamento, seja por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção, seja por não se tratar de custos de fretes na operação de venda.*

*Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou a tempestiva Manifestação de Inconformidade, salientando que **tem como um de seus objetos sociais a produção e a comercialização de fertilizantes, com unidades fabris e clientes espalhados por todo o território nacional.** Diz que para a consecução de seu objetivo social, atua em toda a cadeia de produção, possuindo não apenas plantas industriais, mas também unidades mineradoras responsáveis pela extração e beneficiamento primário de uma série de insumos minerais utilizados no processo de fabricação de seu produto final, citando como exemplo o concentrado fosfático pó, que é gerado e encaminhado da unidade de Lagamar, em Minas Gerais, para o complexo industrial de Paulínia, em São Paulo, onde, agregado a outros insumos, dá origem ao fertilizante que é posteriormente comercializado.*

*Referindo-se à não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, salienta que a Constituição Federal limita unicamente a não cumulatividade às atividades econômicas e não às operações praticadas, tais como a aquisição de insumos ou as transferências destes entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, entendendo que nem lei nem atos administrativos podem livremente disciplinar esse instituto.*

*Contestando a decisão administrativa, aduz que as despesas com o pagamento de frete relacionado à transferência de produtos e matérias-primas entre seus estabelecimentos, unidades mineradoras e responsáveis pela extração de uma parte dos insumos essenciais à produção de fertilizantes e unidades industriais, são necessárias e essenciais ao seu processo produtivo, impondo o reconhecimento dos créditos sobre as mesmas, por se caracterizarem como insumo no processo fabril. Da mesma maneira, aduz que arcando com o frete na aquisição de insumos faz jus ao crédito, de acordo com a melhor interpretação da legislação e o entendimento em diversas soluções de consulta, que no seguimento discorre.*

*Após discorrer sobre a aquisição de insumos e das transferências entre seus estabelecimentos como etapa indispensável da produção, argumenta que o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, elenca custos e despesas sobre os quais o crédito poderá ser calculado, sendo que o inciso II, aplicável às empresas industriais e prestadoras de serviços, determina que os*

*créditos deverão ser calculados relativamente aos bens e serviços utilizados como insumo e muito embora a lei não conceitue o que sejam insumos, esses só podem ser entendidos, à luz do princípio da não cumulatividade, como aquilo que for essencial, necessário e indispensável ao processo produtivo de determinado item. Com base em posições doutrinárias e julgamento do CARF, enfatiza que o conceito de insumo não pode ser o empregado em relação ao IPI e ICMS, uma vez que o PIS e a Cofins incidem sobre o faturamento e não sobre o valor agregado como aqueles, por isso, deve ser entendido tal conceito de forma mais ampla. Também transcreve ementas de soluções de consulta no sentido de que o custo do frete integra o custo dos insumos e o transporte de produto ainda em fase de industrialização entre estabelecimentos dará direito ao crédito.*

*Por fim, solicita a homologação total das compensações efetuadas, tendo em vista que os créditos de PIS/PASEP calculados sobre os gastos com fretes referentes às transferências de insumos entre seus estabelecimentos, bem como relativamente à aquisição de matérias-primas, caracterizam-se como essenciais e necessários ao processo produtivo, ensejando, com isso, o direito ao cálculo de crédito, como corolário do Princípio da Não Cumulatividade.*

5. Decidindo a matéria impugnada, a DRJ/CURITIBA exarou o Acórdão aqui combatido, que assim restou ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

*PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.*

*Os gastos efetuados com fretes na transferência de bens e insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade, por falta de previsão legal; todavia, o frete sobre a aquisição de mercadorias ou insumos por integrar o custo, tem a mesma natureza e segue o mesmo sistema de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs, possibilitando o seu creditamento, desde que devidamente comprovada a sua vinculação aos bens ou insumos transportados.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

6. Inconformado com tal decisão, o requerente apresentou Recurso Voluntário, onde traz, como razões de defesa os mesmos fundamentos e argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade dirigida à DRJ.

7. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Ari Vendramini

8. A contenda no presente caso gira em torno da possibilidade de serem considerados como insumos os dispêndios incorridos na contratação de fretes de matéria-prima, de insumos e de produtos em elaboração para transferência entre estabelecimentos

pertencentes a mesma empresa, mesmo que tais fretes sejam contratados para serem executados por outra pessoa jurídica que não a própria empresa, em sendo considerados insumos, se estes podem originar créditos a serem utilizados como determina a legislação da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática da não cumulatividade.

#### DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRENTE

9. No caso aqui em exame, trata-se de empresa que desenvolve atividade econômica que engloba toda a cadeia de produção de fertilizantes, sendo a recorrente responsável não só pela industrialização do fertilizante, como também pela extração dos minerais brutos e, ainda, o beneficiamento de parte dos insumos utilizados no processo produtivo, alegando a recorrente que para a consecução do seu objetivo social possui não apenas plantas industriais, mas também unidades mineradoras responsáveis pela extração e beneficiamento primário de uma série de insumos minerais utilizados no processo de fabricação de seu produto final.

10. Os seguintes trechos extraídos do texto do Recurso Voluntário apresentado ajudam a delinear as atividades desenvolvidas pela recorrente, com relação aos fertilizantes :

- **fls. 109 autos digitais:** “ um insumo essencial para a fabricação de fertilizantes é o concentrado fosfático pó, que é gerado e encaminhado da unidade de Lagamar, em Minas Gerais, para o Complexo Industrial de Paulínia, em São Paulo, onde, agregado a outros insumos, dá origem ao fertilizante que é posteriormente comercializado “ .

- **fls. 111 autos digitais:** “considerando-se o processo produtivo da recorrente, composto por unidades mineradoras responsáveis pela extração de uma parte dos insumos essenciais a sua produção de fertilizantes e unidades industriais espalhadas pelo continental território nacional, faz-se cristalina a necessidade de transferências de produtos e matérias-primas entre os diversos estabelecimentos.”

- **fls. 111 autos digitais :** “ as despesas da recorrente com os pagamentos de frete relacionados a tais transferências entre seus estabelecimentos são também não apenas necessárias mas também essenciais ao processo produtivo.”

- **fls. 117 autos digitais :** “ é o presente caso relativamente às despesas realizadas com fretes contratados tanto quando da aquisição quanto para transferências de matérias-primas das unidades mineradoras para o complexo industrial da recorrente.”

- **fls. 118 autos digitais:**“ a recorrente possui diversos estabelecimentos no território nacional, dentre unidades mineradoras (como as localizadas em Minas Gerais e Bahia) e complexos industriais, além de uma unidade portuária no Ceará. Tal diversidade se explica pelo fato da recorrente atuar em toda a cadeia de produção de fertilizantes, sendo responsável não apenas pela fabricação do mesmo, mas também pela extração e de beneficiamento de uma parte dos insumos utilizados no processo produtivo.”

- **fls. 119 autos digitais :** “ tendo em vista a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais, bem como a diversidade de locais onde as primeiras estão situadas, resta claro que a transferência das matérias-primas extraídas das minas para as fábricas de fertilizante da recorrente correspondem a uma etapa importante e necessária ao ciclo produtivo.”

- *fls. 119 autos digitais* : “ não fosse a extração própria de parte das matérias-primas , a recorrente teria que adquirir de terceiros todos os integrantes de seu produto final.”

- *fls. 119 autos digitais* : “ também os insumos adquiridos de terceiros pela recorrente muitas vezes tem de ser deslocados por grande distância, tendo em vista a já mencionada localização dos complexos industriais.”

12. Às fls. 75 e 134 dos autos digitais encontra-se cópia de Ata de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 28/09/2011, publicada em jornal diário, onde está o Estatuto Social Consolidado da recorrente. No Artigo 3 do Capítulo I deste Estatuto está estabelecido o seu objeto social :

*“ A Sociedade tem por objeto social :*

*a) a industrialização, a armazenagem, o comércio, a importação e a exportação de produtos químicos, fertilizantes e suas matérias-primas, para uso próprio ou de terceiros*

*b) comércio, exportação e distribuição de produtos agrícolas em geral, próprios ou de terceiros, em seus estados in natura, brutos, beneficiados ou industrializados, produtos de qualquer natureza*

*c) a pesquisa, a lavra, o beneficiamento e a industrialização de minérios utilizados como matéria-prima na fabricação de fertilizantes de uso próprio ou de terceiros*

*d) o transporte de cargas próprias*

*e) a atividade de operador portuário*

*f) a participação no capital social de outras empresas*

*g) a participação em consórcios*

*h) venda do excedente de energia elétrica produzida*

*i) prestação de serviços de quaisquer das atividades realizadas pela Companhia conforme acima descritos, bem como a prestação de serviços administrativos*

*j) industrialização e comercialização de produtos para alimentação animal*

13. Outro ponto importante a ser destacado é que consta da Informação Fiscal, às fls. 26 dos autos digitais, no item 5, que a autoridade fiscal, de posse dos elementos necessários, a fiscalização adotou os seguintes procedimentos visando comprovar a legitimidade do pleito, um deles qual seja, a constatação, mediante exame local, do funcionamento do estabelecimento, tendo contactado divergência na apuração de créditos referentes a fretes, como se examina nestes autos.

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

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

15. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e

serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

27. Aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

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

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

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

A QUESTÃO DOS DISPÊNDIOS COM FRETES DE INSUMOS E PRODUTOS SEMI ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA ( UNIDADE MINERADORA E COMPLEXO INDUSTRIAL DE FERTILIZANTES)

30. Em exame nos presentes autos a possibilidade de serem considerados como insumo os dispêndios incorridos na contratação de fretes de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma empresa e de fretes de insumos e de produtos em elaboração para transferência entre estabelecimentos da recorrente.

31. Conforme se verifica do objeto social da recorrente, dentre suas atividades temos a industrialização, a armazenagem, o comércio, a importação e a exportação de produtos químicos, **fertilizantes e suas matérias-primas**, para uso próprio ou de terceiros e **a pesquisa, a lavra, o beneficiamento e a industrialização de minérios utilizados como matéria-prima na fabricação de fertilizantes de uso próprio ou de terceiros**, portanto, os minerais desempenham papel de principais insumos na produção de fertilizantes, que são extraídos de minas distantes do complexo industrial, havendo necessidade de seu transporte, envolvendo frete pago a terceira pessoa jurídica, até o local da industrialização e produção do fertilizante para consumo.

32. Neste diapasão, a recorrente sustenta desenvolver atividade econômica em toda a cadeia de produção de fertilizantes, sendo responsável não só pela fabricação, como pela extração dos minerais que o compõem, sendo ainda responsável pelo beneficiamento de parte dos insumos utilizados no processo produtivo, defendendo que as despesas com frete contratado na aquisição dos insumos e para as transferências de matéria-prima das minas de extração para as unidades industrializadoras são essenciais para o processo produtivo e fabricação do produto final (fertilizante).

33. Verifica-se, nestes autos, que a extração de minerais ocorre em minas da própria recorrente, que é produtora dos fertilizantes, sendo que o principal insumo para a fabricação do seu produto são os minerais, sendo assim necessários, imprescindíveis e essenciais á atividade da empresa, ao processo produtivo e á obtenção da respectiva receita, porque para a movimentação da matéria-prima até o estabelecimento produtor do fertilizante, é necessária a contratação de empresa para o transporte da matéria-prima até o complexo industrial, o que envolve o dispêndio com o frete respectivo, tal frete, por estar direta e imprescindivelmente ligado ao processo produtivo como um todo, deve ser considerado como insumo.

34. Constata-se, ainda, que a transferência de matérias-primas extraídas das minas para as fábricas constitui-se em etapa essencial do processo produtivo, ainda mais quando se considera a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais e a diversidade dos locais onde as minas estão situadas.

35. Por ser característica da atividade da recorrente a produção do próprio insumo, até mesmo como forma de ter a segurança de não interrupção do processo produtivo de fertilizante, ou seu comprometimento. Assim, desta forma, mostra-se imprescindível a contratação de transporte junto á terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, que envolve o pagamento de frete em decorrência deste transporte de insumos (minerais) e de produtos semi elaborados (minerais agregados a outros insumos) das minas até o complexo industrial onde é produzido o fertilizante, inserindo-se no conceito de insumo.

36. Em conclusão, os valores referentes a contratação de fretes de insumos (matérias-primas) e produtos semi elaborados entre estabelecimentos da própria empresa , por serem insumos, geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa, pois se caracterizam como essenciais e imprescindíveis ao processo produtivo.

## Conclusão

Processo nº 10830.721062/2009-86  
Acórdão n.º **3301-005.690**

**S3-C3T1**  
Fl. 161

---

37. Por todo o exposto, os valores referentes a contratação de fretes de insumos (matérias-primas) e produtos semi elaborados entre estabelecimentos da própria empresa, por serem insumos, geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa, pois se caracterizam como essenciais e imprescindíveis ao processo produtivo.

38. DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado, para cancelar o crédito tributário referente a despesas de fretes decorrentes da transferência entre estabelecimentos da recorrente, de insumos e de produtos em elaboração ou semi elaborados e na despesa de fretes na aquisição de insumos.

É o meu voto

*Assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator