



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10880.945037/2013-87</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3301-014.451 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 17 de julho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA                  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

FRETE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O custo do frete incorrido para o transporte de matéria prima entre estabelecimento de mesma titularidade é essencial à manutenção da atividade econômica da empresa, enquadrando-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

SÚMULA CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços,

registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

**SÚMULA CARF nº 217**

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

## ACÓRDÃO

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre os serviços de pá carregadeira em movimentação interna, sobre serviços de desestiva, carga e descarga, sobre frete para o transporte de insumos tributados à alíquota zero, sobre frete de insumos entre estabelecimentos de mesma titularidade, sobre frete de remessa e retorno de industrialização por encomenda, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede que negou provimento aos serviços de pá carregadeira sobre o carregamento de produto acabado.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos ocorridos durante o curso deste processo, transcrevo, a seguir, o relatório da decisão da DRJ:

Trata o presente processo da análise do direito creditório requerido através do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 00271.30468.090512.1.1.10-3910, transmitido com fundamento em créditos do PIS – Mercado Interno, referentes ao 3º trimestre de 2011, apurados no regime não-cumulativo de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

O crédito total do trimestre tem montante no valor de R\$ 2.403.389,47 (dois milhões, quatrocentos e três mil, trezentos e oitenta e nove reais e quarenta e sete centavos).

Consoante o Despacho Decisório de fls. 938, amparado na Informação Fiscal de fls. 620/632, houve o parcial reconhecimento de direito creditório, no valor de R\$ 1.085.005,77 (um milhão, oitenta e cinco mil e cinco reais e setenta e sete centavos).

A Autoridade Fiscal responsável pelos trabalhos de auditoria levados a efeito descreve os procedimentos adotados e os exames efetuados, os quais resultaram tanto em aceitação – matéria não litigiosa, que foge a este julgamento – como em rejeição de valores, esta última concretizada por via da glosa de importâncias referentes à rubrica “Serviços Utilizados como Insumos”.

A glosa efetuada pelo Auditor-Fiscal foi objeto de Manifestação de Inconformidade (fls. 635/695) e será apreciada neste acórdão.

O resultado do procedimento fiscal restou consignado na Informação Fiscal de fls. 620/632 (que serviu de base para o Despacho Decisório de fls. 938), a seguir sintetizado:

1. Com o objetivo de instruir o presente processo, o sujeito passivo foi intimado a apresentar informações/esclarecimentos para que se pudesse verificar a regularidade das informações prestadas acerca dos créditos e compensações realizadas. Os termos fiscais e respectivas respostas encontram-se juntados aos autos às fls. 12/523.
2. A análise dos dados apresentados pelo contribuinte em meio digital foi realizada com o auxílio do sistema “Contágil”, programa homologado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para análise de dados de arquivos contábeis e fiscais.
3. A auditoria em questão se baseou nos arquivos digitais apresentados pelo contribuinte na formatação estabelecida pelo ADE 15.
4. Da análise do contrato social constatou-se que a sociedade empresária atua no ramo de atividade de fabricação de fertilizantes e nutrição animal, e realiza operações de compras e vendas no mercado interno e externo.

5. A apuração do montante do crédito a que o contribuinte tem direito levou em consideração os seguintes parâmetros:

- a) Análise geral do DACON para verificação das rubricas que deram origem ao crédito alegado;
- b) Análise da planilha de “Entradas” extraída do Contágil a fim de confrontar os dados dos arquivos digitais com os valores lançados no DACON na apuração do crédito;
- c) Confronto dos CFOP's que, em princípio, geram direito ao crédito com aqueles considerados pelo contribuinte para verificar o adequado enquadramento à Legislação e desta forma proceder aos ajustes necessários nos filtros do programa Contágil;
- d) Análise da planilha de “Saídas” extraída do Contágil a fim de confrontar os dados dos arquivos digitais com os valores lançados no DACON, na apuração do débito, para determinar a proporcionalidade entre as operações de vendas, efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência e a receita total;
- e) Aplicação dos percentuais encontrados no item acima para determinar parcela do crédito passível de ressarcimento ou compensação; A verificação da autenticidade e correta apuração dos créditos em cada uma das Rubricas do DACON foi realizada por meio:
  - do cotejo dos valores demonstrados pelo contribuinte com os arquivos digitais;
  - verificação das totalizações mensais dos CFOP's selecionados no “item c” para cada Rubrica analisada.

#### Do Direito à Compensação/Ressarcimento

6. Confrontando os documentos dos autos, verificou-se que a empresa se enquadra nas duas únicas hipóteses legais de utilização do saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep na compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos, a saber:

- (a) créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para o PIS/Pasep, e do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; no caso da COFINS, e
- (b) saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, nos termos do art. 16, inciso II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, em razão do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que assegura a manutenção dos créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Das Operações de Vendas Efetuadas Com Suspensão, Isenção, Alíquota Zero Ou Não Incidência

7. De acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004 as alíquotas da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos e sobre as receitas brutas de vendas no mercado interno de adubos e fertilizantes, classificados nos capítulos 25 e 31 da TIPI, foram reduzidas a zero.

8. Não houve alteração quanto à incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre as aquisições de matérias primas para a industrialização de nutrição animal e suas vendas, que permaneceram tributadas com a alíquota de 1,65% e 7,6% respectivamente.

9. Traz a definição do que vem a ser “insumo”, de acordo com as regras da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, da Solução de Consulta nº 68/2009 e das Soluções de Divergências COSIT nº 26/2008 e 02/2011.

10. Com base nos documentos apresentados foi possível determinar o percentual dos créditos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, bem como os valores informados indevidamente os quais foram glosados, conforme demonstrado no próprio Despacho Decisório e na planilha “Contribuinte x Fiscalização” às fls. 618.

Dos Serviços Utilizados como Insumos

11. Relaciona os serviços analisados e o tratamento dispensado a eles, a saber:

“Receitas de Vendas com Suspensão”; “Bens Utilizados como Insumos” e “Serviços Utilizados como Insumos”, este último sub-dividido em “Serviços de Industrialização por Terceiros”; “Movimentação Interna (pá carregadeira)”; “Serviço de Carga e Descarga”; “Frete s/ Ingressos de Produtos”; “Importações Desembarço-Desestiva (Movimentação Portuária)”, conforme quadro abaixo. (...)

12. Informa que os valores apresentados no subitem “Serviços de Industrialização por Terceiros” foram aceitos pela Fiscalização. Contudo, antecipo que em momento posterior a Autoridade Fiscal apresenta informação contraditória a esta (vide planilha no item 24), que resultou na convolação do presente julgamento em diligência.

13. Acrescenta que os valores apresentados nos demais subitens - “Movimentação Interna (pá carregadeira)”; “Serviço de Carga e Descarga”; “Frete s/ Ingressos de Produtos”; “Importações Desembarço-Desestiva (Movimentação Portuária)” - foram glosados, total ou parcialmente, pois “não encontram respaldo na legislação, não há previsão de crédito para este tipo de serviço nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 e não se caracterizam como insumos, conforme reza o art. 8º, inciso I, alínea b, § 4º, I, da IN SRF nº 404/2004”.

14. Os serviços Movimentação Interna (pá carregadeira), Serviço de Carga e Descarga, Serviços Profissionais e Importações Desembarço-Desestiva

(Movimentação Portuária) não encontram respaldo na legislação, não há previsão de crédito para este tipo de serviço nos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 e não se caracterizam como insumos, conforme reza o art. 8º, inciso I, alínea b, § 4º, I, da IN SRF nº 404/2004, portanto, não foram aceitos pela fiscalização na apuração do crédito.

Dos Fretes sobre ingresso de produtos – Produtos adquiridos com alíquota zero e Movimentação de mercadoria entre estabelecimentos.

15. No subitem “Fretes s/ Ingressos de Produtos” foi analisada a conta contábil 3061(Fretes sobre Ingresso de Produtos) em conjunto com os demonstrativos apresentados.

16. Constatou-se que foram considerados no Dacon créditos calculados sobre fretes de aquisições de insumos tributados à alíquota zero, em desacordo com os artigos 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, combinado com o art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/ 99, o qual disciplina que os custos de transporte integram o custo de aquisição da mercadoria. Estando a mercadoria sujeita à alíquota zero, o frete a ela vinculado não gera direito a créditos.

17. Além disso, constatou-se pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingressos de Produtos), se referem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens.

18. Elaborou tabela descritiva, reproduzida abaixo, com os fretes para os quais não haveria direito a creditamento. (...)

19. Em seguida, promoveu a glosa com base nos históricos e esclarecimentos dados acima. (...)

20. Apurado o frete efetivo sobre compras, apurou a seguir o valor do frete referente à aquisição de insumos tributados à alíquota 1,65% e 7,6%.

21. Como o contribuinte não possuía em seus lançamentos essas informações segregadas, a fiscalização efetuou a apuração através de arbitramento utilizando a proporção entre compras tributadas e não-tributadas que foi aplicado sobre o valor total do frete apurado, demonstrando os cálculos nas tabelas abaixo. (...)

22. Dispôs que a glosa é composta por: (a) fretes que, segundo os históricos nos lançamentos contábeis, não se referem a aquisições de insumos; (b) fretes, apurados por arbitramento, referentes a aquisições de insumos com alíquota zero. (...)

23. Também cita as despesas/rubricas que foram aceitas por encontrá-las condizentes ou sem divergências, as quais não constituem aqui matéria litigiosa.

24. Elabora quadro comparativo final entre o demonstrativo apresentado pelo Contribuinte e o apurado (considerado) pela fiscalização para a rubrica “Serviços Utilizados como Insumos”. (...)

Após a análise, foi recalculado o montante do crédito do PIS – Mercado Interno acumulado ao final do 3º trimestre de 2011 e concluiu-se pelo deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento Eletrônico nº 00271.30468.090512.1.1.10-391, no valor de R\$ 1.085.005,77 (um milhão, oitenta e cinco mil e cinco reais e setenta e sete centavos).

Contra o Despacho Decisório, o sujeito passivo apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 635/695, alegando o que passo a relatar:

Da Necessidade de apreciação em Conjunto com Processo Administrativo Correlato 1. Ressalta a necessidade de julgamento da presente Manifestação de Inconformidade em conjunto com as Manifestações de Inconformidade apresentadas nos Processos Administrativos nº 10880.945038/2013-21, 10880.945040/2013-09 e 10880.945039/2013-76, que abordam créditos sob as mesmas premissas que os créditos em discussão nos presentes autos, “incorrendo na mesma materialidade do presente processo”. Entende que “o que restar decidido nos autos do aludido processo administrativo terá efeitos diretos na presente discussão, de modo que, a fim de que se dê o melhor tratamento aos casos, todos os processos merecem ser apreciados pelo mesmo órgão julgador dessa E. Delegacia de Julgamento”.

Da Superficialidade do Trabalho Fiscal Ofensa ao Princípio da Verdade Material 2. Preliminarmente assevera que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal é nulo em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório da Requerente, “o que, indubitavelmente, fere o princípio da verdade material”.

3. O Despacho Decisório não poderia ser emitido sem análise profunda e detida do seu direito creditório, o que feriu o princípio da verdade material. Deveria a Fiscalização analisar todos os fatos para fins de verificação da existência, e não somente, como ocorreu, proceder à glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada pela Requerente no curso do procedimento de verificação desses créditos.

4. Para diversos itens, a Autoridade Fiscal justificou a glosa dos créditos pela ausência de base legal específica (como, por exemplo, no caso dos créditos relacionados com os fretes pagos pelo adquirente na compra de mercadorias/insumos). O que corrobora a superficialidade do trabalho de fiscalização, vez que sequer preocupouse em entender o processo produtivo da Requerente a fim de classificar os dispêndios analisados como insumos necessários à geração de receita.

5. Não é possível admitir interpretações por parte do Fisco que sejam diametralmente opostas às provas constantes dos autos, tal como ocorrido no presente caso. Entende que não há qualquer fundamentação para que os créditos tomados sejam desconsiderados.

6. O Auditor-Fiscal fundamenta as glosas, relativas ao conceito de insumos, nos textos da IN RFB nº 404/2004, das Soluções de Divergência nº 26/2008 e nº 02/2011 e da Solução de Consulta nº 68/09. Contudo, não se deu ao trabalho de enquadrar suas glosas na legislação, tendo meramente colacionado trechos da legislação e, em seguida, informado suas diversas glosas discricionariamente, sem estabelecer qualquer conexão entre as premissas legais e o fato concreto.

7. Ressalta que glosas como as relativas a serviços especializados de limpeza serviço de remoção ou ainda esporádicas contratações via sindicato, como ensacadores, não trazem justificativas que as sustentem. O Auditor-Fiscal não explica porque aquelas rubricas não foram aceitas como passíveis de creditamento.

8. Assim, por não ter a Fiscalização buscado a verdade material, nem tampouco apresentado motivação mínima para as glosas, e, ainda, pelo cerceamento do direito de defesa causado pela impropriedade do despacho decisório em análise, tem-se que este não poderá subsistir, devendo ser cancelado por esta C. Turma de Julgamento.

Breve Descritivo das Atividades da Requerente 9. Informa que o Brasil não é auto-suficiente na produção de matéria-prima para fabricação de fertilizantes sintéticos, fato que obriga a Requerente a importar grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo.

10. O processo produtivo de fertilizantes sintéticos, atividade principal da Requerente, pode ser resumido em uma série de reações químicas e misturas de materiais para obtenção de compostos fertilizantes, sem prejuízo de outros produtos fabricados pela Requerente, como por exemplo, produtos para nutrição animal, tendo como matéria-prima principal a rocha fosfática.

11. O tratamento desta matéria-prima acarreta o transporte por meio de caminhões "munck".

12. Por questões de logística, possui instalações e logística adequadas para desenvolver e entregar misturas específicas rapidamente sobre a demanda, a fim de atender às necessidades de cada cliente a cada safra e garantir uma boa colheita. Por conta disso tais locais demandam um serviço constante de remoção de resíduos, tanto para aproveitamento na produção, quanto de revenda dos produtos acabados que são literalmente "raspados" e vendidos por valores que variam de acordo com a qualidade do resíduo.

13. Seu processo produtivo é relativamente simples, baseado em reações químicas e misturas, mas que depende de diversas etapas, o que justifica cabalmente todos os bens e serviços classificados pela Requerente como insumos.

Do Conceito de Insumo 14. Tece algumas considerações acerca da noção de insumo adotada pela legislação aplicável tanto para a COFINS quanto para o PIS, a seguir resumidas.

15. Para operacionalizar a sistemática de não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, a MP nº 135/2003, diferentemente da técnica vigente para o ICMS e para o IPI, adotou o método subtrativo indireto, pelo qual o montante do crédito a ser descontado decorre da aplicação da alíquota de 1,65% e 7,6% sobre os custos, despesas e encargos de depreciação, respectivamente, decorrentes da aquisição de insumos, aluguéis, máquinas e equipamentos, etc. (artigo 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), pouco importando o valor que efetivamente incidiu a título de Contribuição ao PIS e de COFINS nas operações anteriores.

16. Além disso, os custos e despesas que conferem direito de créditos a serem descontados do PIS e da COFINS apurados foram indicados, denotativamente, pelas leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, nos seus artigos 3º e incisos, cujo real sentido e alcance devem ser construídos mediante uma interpretação sistemática e teleológica de seus termos.

17. A leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea 'b', e § 12, da Constituição Federal, dá conta de que a racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto da Contribuição ao PIS e da COFINS é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita, hipótese de incidência da referida contribuição.

18. No IPI, a tônica para o creditamento recai sobre o produto; para a Contribuição ao PIS e para a COFINS, ela reside no processo produtivo. O art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 deixa isso claro.

19. Assim, todo gasto pertinente, inerente e relevante ao processo de prestação de serviços ou de produção de um bem ou produto será insumo.

20. Nessa linha, será insumo aquele dispêndio que estiver relacionado com o processo produtivo, e não com o produto. Na sistemática do PIS e da COFINS, o insumo pode nunca ter entrado em contato com o produto final e, mesmo assim, ser considerado insumo.

21. Ressalta ainda que “o conceito de insumo previsto na IN SRF nº 404/04 não é o mesmo previsto na lei, o que implica a ilegalidade de tal IN”.

22. Reproduz jurisprudência dos Tribunais Federais com entendimento de que a IN SRF nº 404/04 é ilegal, exatamente por ultrapassar sua função de interpretação e exequibilidade da legislação do PIS e da COFINS ao pretender restringir o conceito de insumo estabelecido pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

23. Em síntese, o conceito de insumo adotado pelo legislador para o PIS e a COFINS não-cumulativos é amplo, afastando-se do conceito de insumo do IPI. No caso das contribuições em tela, qualquer dispêndio essencial ao processo produtivo, vinculado à formação da receita, é insumo.

24. Cita Parecer elaborado pelo jurista Marco Aurélio Greco.

Das Locações de Pá Carregadeira - Movimentação Interna 25. No Despacho Decisório, o Auditor-Fiscal considera em um dos itens de sua glosa que os custos com serviços empregados no carregamento de caminhões para a movimentação interna de insumos e para a vazão de produtos acabados não gera direito a crédito, dispondo genericamente que: “não encontram respaldo na legislação, não há previsão de crédito para este tipo de serviço nos arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 e não se caracterizam como insumos, conforme reza o art. 8º, inciso I, alínea b, § 4º, I, da IN SRF nº 404/2004, portanto, não foram aceitos pela Fiscalização na apuração do crédito”.

26. De início, importante esclarecer que o processo produtivo da Requerente envolve a utilização de matérias primas na forma de micropartículas (pó), como já esclarecido anteriormente, bem como se faz necessário o transporte de produtos acabados (fertilizantes) e de resíduos. Todos esses elementos, com o perdão da obviedade, não se transportam sozinhos e precisam ser levados de alguma forma, seja dentro de unidades industriais da Requerente, seja em caminhões.

27. As pás carregadeiras cumprem exatamente essa função, fazendo o traslado das matérias primas, produtos acabados e resíduos dentro das fábricas na Requerente ou carregando os caminhões que farão o transporte entre unidades industriais ou levarão os fertilizantes para o comprador.

28. Como se observa das imagens dessa parte do processo industrial da Requerente, a pá carregadeira coleta o material e o deposita em um alçapão, que leva a matériaprima para o próximo estágio de produção ou a transporta para os caminhões. A imprescindibilidade da pá carregadeira ao processo produtivo da Requerente é, portanto, bastante evidente.

29. Esse entendimento é largamente aplicado pelo E. Conselho, uma vez que o transporte interno de matérias primas é evidente caso de dispêndio necessário para a consecução de qualquer atividade industrial. Especialmente no caso da Requerente, a natureza peculiar de sua matéria-prima e de seus produtos acabados (fertilizantes)

faz imprescindível um serviço específico para a sua movimentação interna, pois estes têm a forma física de micropartículas (pó).

30. Assim sendo, as pás carregadeiras são a única forma de se proceder à movimentação das matérias primas, produtos acabados e resíduos relacionados ao processo produtivo da Requerente, sendo bastante clara a imprescindibilidade dos dispêndios com esses serviços.

31. Logo, relativamente aos gastos com a contratação de serviços para a movimentação interna de matérias primas, resta inconteste que os procedimentos adotados pela Requerente guardam estrita congruência com o atual entendimento do CARF, não havendo qualquer razão para a manutenção da glosa efetuada sobre esse item.

32. Nesse sentido, inclusive, entendeu o Professor Marco Aurélio Greco, esclarecendo que "caminhões, tratores e pás carregadeiras utilizados na movimentação de matérias primas ou produtos finais estão abrangidos pelo referido inciso IV do artigo 3º da Lei." ("Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa" – excerto meu)<sup>33</sup>. Não resta dúvida, portanto, que a contratação de serviços de pá carregadeira para a movimentação interna das matérias primas e produtos acabados gera direito a crédito de PIS e COFINS.

Das Locações de Pá Carregadeira para carregamento de caminhões na operação de venda de produtos <sup>34</sup>. Também foi motivo de glosa neste item os gastos com a locação de pás carregadeiras para o carregamento de caminhões na operação de venda de produtos.

Todavia, sobre este item, deve ser ressaltado que esse custo compõe a despesa de "frete na operação de venda", expressamente determinado como gerador de créditos para a Contribuição ao PIS e para a COFINS pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003. ("Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor" – excerto meu)<sup>35</sup>. Isso porque não se pode imaginar que a legislação concernente ao PIS e à COFINS haveria por bem determinar que os fretes e a armazenagem custeados na operação de venda do produto acabado seriam insumos e os gastos para a viabilização do transporte e da armazenagem não o seriam.

36. Com efeito, o carregamento de caminhões com produtos acabados não tem outra finalidade senão viabilizar o transporte. Ou seja, o referido serviço qualifica-se como preparação à venda, compondo o frete dessas operações, que é passível de creditamento, nos expressos termos da legislação, vigente. Aliás, veja-se como reza a jurisprudência do CARF sobre o tema: "DESPESAS COM ARMAZENAGEM.

CREDITAMENTO. Uma vez comprovado que os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos foram suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e que foram tributados pelas contribuições, eles darão direito a crédito." (Acórdão n.º 3803-03.152, de 28.06.2012 - grifos da Requerente).

37. Dessa maneira, resta claro que, também para o carregamento de caminhões na operação de venda, constituem os custos de locação de pás carregadeiras despesas válidas para a geração de créditos para a contribuição.

Dos Serviços de Movimentação Portuária e de Carga e Descarga

38. A Fiscalização alega no Despacho Decisório que os dispêndios incorridos pela Requerente com os serviços de movimentação portuária de carga e descarga não geram direito a créditos da contribuição.

39. Limita-se a afirmar que, por não haver previsão expressa no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, as despesas sobre os Serviços de Carga e

Descarga e de Serviços de Desembarço-Desestiva (Movimentação Portuária) não poderiam ser objeto de creditamento.

40. Contudo, este não é o entendimento que deve prevalecer, uma vez que esses gastos são essenciais à atividade da Requerente, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da Requerente e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto.

41. Em apertada síntese, o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

42. Note-se que a própria RFB, por meio de Solução de Consulta (Processo de Consulta nº 93/06, de 20/06/2006), já se manifestou em sentido contrário ao alegado pelo I.

Agente Fiscal, ou seja, admitiu a possibilidade de geração de créditos de PIS e COFINS relativos aos gastos relacionados com o desembarço aduaneiro de mercadoria, por estes integrarem o seu custo.

43. Dessa forma, não há como negar que os dispêndios incorridos pela Requerente com relação a esta contratação são custos intrinsecamente ligados à sua atividade, estando claramente inseridos no conceito de "insumos" proferido pela legislação e, dessa forma, ensejam, de maneira inequívoca, o direito à apuração de créditos.

44. Por fim, para corroborar tudo o que foi dito, confira-se as palavras do Professor Marco Aurélio Greco sobre os dispêndios de desestiva, carga e descarga de navios, movimentação e armazenagem:

“No caso de importação, o início do processo produtivo, para fins de incidência da regra em exame, se dá com a legal liberação dos bens para entrega ao importador, (...) Assim, todos aqueles serviços que digam respeito materialmente à movimentação e armazenagem desses bens, tais como capatazia, descarga e armazenagem, ocorridos após o momento em que os bens importados estejam legalmente liberados para entrega ao importador (de acordo com a disciplina aduaneira específica que for aplicável à hipótese) geram, a meu ver, o direito ao respectivo crédito de PIS/COFINS, por se enquadrarem no conceito de utilização como insumo que aqui expus. É o que ocorre com os dispêndios com desestiva, carga e descarga de navios, movimentação e armazenagem.” 45. Ainda, especificamente em relação às despesas com armazenagem das matérias primas, afirmou o Professor que tais despesas são absolutamente necessárias para sua atividade, ao ensinar que “o sentido do preceito [do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03] não é o de limitar o direito ao crédito em relação a armazenagem na operação de venda, mas o de ampliar o direito inclusive para essa operação, posto que o conceito de “utilização como insumo” previsto no inciso II abrange inclusive

a armazenagem ocorrida em etapas anteriores, posto que a armazenagem corresponde à necessidade de assegurar a disponibilidade das matérias primas e produtos intermediários no momento e no local adequados para o regular andamento do processo.” 46. Assim, mais uma vez mostra-se equivocado o entendimento demonstrado pela Fiscalização, devendo a glosa dos créditos de COFINS relativos aos gastos com movimentação portuária e carga e descarga ser cancelada.

Dos Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero 47. O Auditor-Fiscal, conforme consta no Despacho Decisório, analisou a conta 3061 (Frete sobre Ingressos de Produtos) e afirmou que “Constatou-se que foram considerados no Dacon créditos calculados sobre fretes de aquisições de insumos tributados à alíquota zero, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”.

48. Ainda, continua constatando que “Conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/ 99, os custos de transporte integram o custo de aquisição da mercadoria, portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a créditos em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”.

49. A legislação dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

50. Fazendo uma análise do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, verifica-se que se refere a bens e serviços “não sujeitos ao pagamento da contribuição” e estabelece uma situação especial para os casos de isenção.

51. Significa dizer que se o contribuinte compra bens e serviços isentos do PIS, por exemplo, poderá aproveitar o crédito desta contribuição, desde que a venda de seu produto acabado seja tributado por ela.

52. No caso em análise, como verificou o próprio Agente Fiscal, “foram considerados no Dacon créditos calculados sobre fretes de aquisições de insumos tributados à alíquota zero”. Ou seja, os insumos não foram tributados pela contribuição, mas os fretes o foram.

53. Tal entendimento vem sendo aplicado pelo CARF, que entende que a utilização de serviços tributados pelo PIS e pela COFINS, como transporte, carga e descarga, mesmo que utilizados em bens não sujeitos à tributação destas contribuições, é capaz de gerar créditos.

54. Além dos precedentes do CARF que corroboram o entendimento da Requerente, o Professor Marco Aurélio Greco, em seu Parecer, afirmou: “frete tributado pelas contribuições, quando pago pelo contribuinte, ainda que vinculado a insumos sujeitos à alíquota zero dá direito a crédito”.

55. Destaca que a tributação do frete não se confunde com a tributação da mercadoria.

Portanto, negar direito a crédito de um item que sofre tributação é contrariar a própria legislação tributária.

Dos Fretes sobre Transferências Entre Estabelecimentos da Mesma Empresa 56. O Auditor-Fiscal alega que “constatou-se pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingressos de Produtos), se referem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens. Os esclarecimentos fornecidos pela empresa confirmaram as constatações e, embora tais serviços sejam necessários à atividade da pessoa jurídica, não são passíveis de creditamento, portanto, efetuou-se as glosas referentes aos seguintes históricos dos lançamentos”; baseado nas tabelas constantes da Informação Fiscal/Despacho Decisório, nas quais, em uma, encontrase a descrição das movimentações e, na outra, os valores relativos as estas movimentações encontrados na conta contábil 3061 – Fretes sobre ingresso de Produtos.

57. Tal entendimento não se sustenta. Primeiramente, com relação aos dispêndios com fretes em operações de consignação mercantil, estes devem ser equiparados a fretes sobre vendas, dos quais é possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS, nos termos do inciso IX, do artigo 3º, de ambas as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

58. Cita doutrina e jurisprudência administrativa.

59. O Auditor-Fiscal errou ao glosar os créditos relacionados a tais dispêndios, uma vez que, como a operação de consignação tem por premissa a ocorrência de uma compra e venda, o frete a ela relativo deve receber o mesmo tratamento jurídico do frete com vendas.

60. Já com relação aos gastos com fretes sobre transferências entre estabelecimentos, a própria RFB, em Solução de Consulta, já afirmou que “Geram direito a créditos da Cofins apurada em regime não-cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida por estabelecimentos da pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Cofins”.

61. Segundo a melhor técnica contábil, os gastos relacionados à aquisição de matériaprima e sua transferência entre estabelecimentos compõem o custo de aquisição desses insumos. Esta interpretação é corroborada pela jurisprudência do CARF, evidenciada no acórdão nº 3301-00.424, publicado no D.O.U. em

18/01/2011, e mais recentemente no acórdão nº 3302-002.473, sessão de 26.02.2014.

62. Igualmente confirma o Professor Marco Aurélio Greco que “corresponde a etapa essencial da sequência a ser seguida para obter o fertilizante pronto pra formulação, no local e no momento adequados. Integra substancialmente o processo de produção/fabricação e, portanto, o serviço cuja utilidade a esta movimentação está sendo utilizado como insumo do respectivo processo em hipótese já alcançada pelo inciso II do artigo 3º”.

63. Assim, entende que os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos da Requerente, bem como de retorno de insumos não industrializados, são plenamente passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS.

64. Para compensar as falhas de infraestrutura logística brasileira, o segmento de mercado do qual a Requerente faz parte utiliza-se, por exemplo, do empréstimo de matérias-primas entre as empresas e ainda da transferência dos insumos entre os estabelecimentos.

65. No que tange às remessas para armazenagem, estas, da mesma maneira que as demais transferências, somente referem-se a matérias-primas. Isto porque uma parcela do produto final fabricado pela Requerente (fertilizantes) tem natureza higroscópica, isto é, absorve a umidade do ar, podendo deteriorar-se rapidamente, trazendo risco de prejuízo significativo à empresa.

66. Menciona também que, com relação à outra parcela da produção da Requerente, de origem fosfática, tampouco é recomendado o armazenamento após sua industrialização e beneficiamento. Isso porque, o contato do produto acabado com o ar, o solo, e outros materiais que possam estar no box de armazenamento pode ocasionar o seu empedramento e/ou a perda significativa de qualidade. Dessa forma, a Requerente tem como padrão fabricar e beneficiar seus produtos já para serem carregados e despachados a seus clientes, buscando assim a evitar perda de qualidade.

67. Assim, com relação às despesas com fretes na remessa e retorno de armazenagem ou depósito, cumpre repisar que as operações em tela também só ocorrem com matérias-primas, uma vez que, seja pela natureza higroscópica dos produtos, seja por sua origem fosfática, os produtos acabados tendem a perder qualidade rapidamente, conforme já explicado anteriormente.

68. Portanto, as glosas atinentes à aquisição de insumos tributados à alíquota zero, bem como os fretes relativos às transferências entre estabelecimento, serem canceladas e o direito aos créditos mantidos.

#### Dos Serviços de Industrialização por Encomenda

69. O sujeito passivo alega que a Fiscalização cometeu um erro ao elaborar a planilha com a demonstração das glosas (item 44 da Informação Fiscal). Nela consta uma glosa parcial dos créditos pertinentes aos "Serviços de

Industrialização por Terceiros", enquanto que, no item 30 da mesma Informação Fiscal, o Auditor-Fiscal reconhece integralmente o direito de crédito em relação a esta rubrica.

70. Sustenta ainda que mesmo que não se reconheça o erro na elaboração do demonstrativo acima indicado, os serviços de industrialização por encomenda devem ser reconhecidos como insumos no processo produtivo da Requerente, pois "são essenciais ao processo produtivo, uma vez que são empregados para a produção de matérias primas utilizadas no processo produtivo das empresas encomendantes, sendo diretamente relacionados à fabricação das mercadorias deste e indispensáveis à obtenção de receita".

71. Apresenta como elemento de prova o contrato firmado com a Delta Fertilizantes Ltda. (CNPJ 84.828.003/0003-70) para fins de prestação de serviços de industrialização por encomenda, de forma a manusear, misturar e ensacar grânulos e elementos simples utilizados como matéria-prima no processo produtivo da Requerente (Doc. 06 – destaca a Cláusula 1.1).

72. Cita em sua defesa Soluções de Consulta emanadas pela própria RFB, a saber:

SRRF 4ª RF/ Processo de Consulta nº 14/11 - DOU em 11/02/2011; SRRF 7ª RF/ Processo de Consulta nº 87/07 - DOU em 19/03/2007; e SRRF 2ª RF/ Processo de Consulta nº 43/05 -DOU em 30/05/2005.

73. Por fim, requer o provimento integral da presente Manifestação de Inconformidade, para determinar "o cancelamento do Despacho Decisório ora combatido, determinando o seu arquivamento em definitivo".

Como visto, alega o sujeito passivo, nos itens 34/38 da Manifestação de Inconformidade, que a Autoridade Fiscal se equivocou ao elaborar o "Demonstrativo -Serviços Utilizados como Insumos – Contribuinte x Fiscalização" (item 44 da Informação Fiscal), especificamente no que se refere aos valores considerados sob a rubrica "Serviços de Industrialização por Terceiros" (Serviço de Industrialização por Encomenda), parcialmente glosados. Diz que, em momento anterior, a mesma Autoridade teria propugnado pela integral pertinência destes créditos (item 30).

Diante, então, de dúvidas a respeito de qual das informações prestadas pela Fiscalização era pertinente, surgiu a necessidade de conversão do julgamento da manifestação de inconformidade em diligência, consoante Despacho de fls. 946/948.

O resultado da diligência encontra-se registrado na Informação Fiscal de fls. 951/953.

O interessado manifestou-se quanto ao resultado da diligência, consoante fls. 988/991.

Em sessão de julgamento de 22/08/2018, a DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente, tendo adotado a seguinte ementa (acórdão nº 12-100.774):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à inconstitucionalidade/ilegalidade de norma em vigor, cabendo tal análise ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que embasaram a decisão, em conformidade com a legislação de regência.

DESPACHO DECISÓRIO. JULGAMENTO EM CONJUNTO.

AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para julgamento em conjunto de manifestações de inconformidade interpostas contra diversos despachos decisórios, ainda que estes estejam fundamentados no mesmo relatório fiscal.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido, sem o que não pode ser homologada a compensação efetuada.

Em 01/11/2018, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, tendo aduzido a as seguintes razões recursais:

- (a) Preliminar: necessidade de julgamento deste recurso em conjunto com os Processos Administrativos nº 10880.945038/2013-21, 10880.945040/2013-09 e 10880.945039/2013-76, pois haveria conexão;
- (b) Preliminar: nulidade do despacho decisório por ofensa ao princípio da verdade material;

- (c) Mérito: “movimentação Interna – Locação de Pás Carregadeiras” e “Serviços de Desestiva e Carga e Descarga” – creditamento como insumo;
- (d) Mérito: “frete para o transporte de insumos tributados à alíquota zero” – creditamento como insumo;
- (e) Mérito: “fretes relativos à movimentação de mercadoria entre estabelecimentos”.

É o relatório.

## VOTO

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

### I – Preliminares

#### I.1 – Julgamento em conjunto por conexão

Relativamente ao pedido para o julgamento em conjunto deste recurso e dos PAFs nº 10880.945038/2013-21, 10880.945040/2013-09 e 10880.945039/2013-76, sob a alegação da existência de conexão, tem-se que:

- (a) O PAF nº 10880.945040/2013-09 foi distribuído a este mesmo Relator, e será julgado nesta mesma sessão de julgamento;
- (b) Os PAFs nº 10880.945038/2013-21 e 10880.945039/2013-76, embora existam pontos de autuação coincidentes, há desencaixes que não permitem a conclusão de que se trata de casos idênticos, condição essa necessária para que ocorra a prevenção por conexão.

Desta forma, rejeito a preliminar apresentada.

#### I.2 – Nulidade por ofensa ao princípio da verdade material

Analisando-se os autos e, em especial, o Despacho Decisório e o acórdão da DRJ, pode-se concluir que as alegações feitas pela Recorrente sobre supostas inobservâncias e descon siderações do conjunto probatório e ausência de motivação são genéricas, representando

simples descontentamento com o trabalho procedido pela Administração Tributária, independentemente de sua correção no que diz respeito ao mérito.

E por não identificar a existência de quaisquer dos vícios que levariam à anulação da r. decisão *a quo*, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, voto pela rejeição dessa preliminar.

## II – Mérito

### II.1 – Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não

impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

No caso em questão, tanto o Despacho Decisório quanto a própria decisão da DRJ partiram de premissas equivocadas quando a esse assunto, isto porque se ampararam sobre atos e decisões anteriores à cristalização jurisprudencial promovida pelo STJ, relativamente à interpretação do artigo 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

#### **II.1.1. – “Movimentação Interna – Locação de Pás Carregadeiras”**

Relativamente à “Movimentação Interna – Locação de Pás Carregadeiras”, a Recorrente esclarece que se trata de gastos com a contratação de serviços e locação de máquinas para a movimentação de cargas no interior de seu estabelecimento.

Cabe aqui elucidar que a empresa tem como atividade econômica a produção de fertilizantes químicos, predominantemente secos, o que, na prática, consiste majoritariamente na realização de misturas de componentes puros – normalmente importados - para a obtenção de produtos formulados.

Abaixo, trago uma fotografia de um fertilizante seco formulado, ainda não ensacado:



Para a realização dessas misturas, conforme esclarece a Recorrente, são utilizadas diversas máquinas e equipamentos, sendo que, dentre esses, há os tratores de concha (registrados como “pás carregadeiras”), utilizados na movimentação massiva - em conjunto com caminhões - de componentes puros (denominados como “insumos”) e dos já misturados (denominados como “produtos acabados”), conforme fotografia apresentada a seguir:



Pela explicação feita pela Recorrente e fotografias juntadas ao Recurso Voluntário, vê-se que nem mesmo o que chamou de “produto acabado” se tratava, de fato, de “produto acabado”, mas de “formulação pronta” e apta ao ensacamento, seja este feito em “big bags” ou em embalagens menores, normalmente de 50kg:



Dentro dessa mesma rubrica, também está compreendida a movimentação do que a Recorrente inicialmente chamou de “resíduos”, esclarecendo que se trata do que o mercado denomina como “varredura”, que são os restos de descarregamentos de insumos, de qualidade inferior, mas que também possui valor comercial.

Em todos os cenários analisados, entendo ser impossível a supressão do serviço ou da locação dessas máquinas sem que, com isso, a operação da Recorrente reste inviabilizada.

Desta forma, não procede a distinção feita pela DRJ, que decidiu pela manutenção da glosa dos créditos porque, nos registros contábeis da empresa, não teria sido feita a segregação de utilização dessas máquinas.

Além disso, é relevante destacar que já houve o enfrentamento da questão no PAF nº 10880.941635/2012-04 (acórdão nº 3301-010.216), referente à mesma Recorrente, resultando em reversão integral da glosa. A seguir, transcrevo trecho da ementa referente a esse ponto recursal:

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO.

MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA.

CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nº julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

Desta forma, por convicção própria e, também, prezando pela necessidade de manutenção da segurança jurídica para o desenvolvimento de todo e qualquer negócio, voto pelo afastamento da glosa.

### II.1.2. “Serviços de Desestiva e Carga e Descarga”

Conforme pontuado no tópico anterior e esclarecimentos prestados pela Recorrente no curso deste processo, a empresa em questão é fabricante/misturadora de fertilizantes químicos, sendo que a maior parte dos insumos adquiridos tem proveniência estrangeira.

Por esse motivo, a empresa se vale de serviços de desestiva e descarga de navios, bem como o carregamento desses mesmos insumos em veículos terrestres para o transporte até a sua unidade fabril.

Na decisão da DRJ, todos esses fatores são considerados. Porém, para fundamentar a manutenção da glosa, o Órgão Julgador *a quo* se vale de conceito superado pela jurisprudência vinculante do STJ. É o que se verifica no seguinte trecho da fundamentação:

No presente caso, considerando que a atividade da empresa é a de fabricação de fertilizantes e de nutrição animal, os serviços glosados somente poderiam ser considerados como insumo: (i) se fossem prestados por pessoa jurídica domiciliada no País; e (ii) se fossem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

No entanto, apesar de o primeiro item ter sido atendido (prestação dos serviços por pessoa jurídica domiciliada no país), constata-se que os serviços glosados são acessórios, uma vez que foram aplicados para a consecução de atividades tangentes ao processo produtivo, não ligadas diretamente à produção ou à fabricação dos produtos.

A meu ver, os serviços em questão, sem nenhuma exceção, são essenciais para a manutenção da atividade econômica da empresa, pois, caso eliminados, inviabilizariam a chegada dos insumos ao estabelecimento da Recorrente.

Para essa rubrica, também houve decisão favorável à Recorrente no PAF nº 10880.941635/2012-04, conforme sucinta fundamentação, trazida a seguir:

#### 2.2) serviços de movimentação portuária

Os custos/despesas com movimentação portuária, incorridos com carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados, também se enquadram na

definição de insumos dada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e, portanto, geram créditos das contribuições.

Os serviços em questão consistem no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Desta forma, por convicção própria e, também, prezando pela necessidade de manutenção da segurança jurídica para o desenvolvimento de todo e qualquer negócio, voto pelo afastamento da glosa.

### **II.1.3. Frete para o transporte de insumos tributados à alíquota zero**

Quanto à questão dos fretes contratados no transporte de insumos tributados à alíquota zero de PIS/COFINS, esta não merece maiores digressões, isto porque se trata de assunto já pacificado neste E. CARF por meio da Súmula nº 188, a seguir transcrita:

#### **Súmula CARF nº 188**

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Portanto, também dou provimento a esse ponto recursal.

### **II.1.3. Fretes relativos à movimentação de mercadoria entre estabelecimentos**

A DRJ, por ter adotado conceito de insumo anterior à fixação procedida pelo STJ, decidiu pela manutenção da glosa dos créditos vinculados aos “fretes relativos à movimentação de mercadoria entre estabelecimentos”, conforme trecho da fundamentação a seguir trazido:

No que tange aos fretes relativos às transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, cumpre informar que tais serviços, na acepção do art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), já transcrito anteriormente, não envolvem o deslocamento de bens “até o

estabelecimento do contribuinte”, restringindo-se ao transporte de bens entre estabelecimentos pertencentes ao próprio sujeito passivo.

Tais fretes, então, não integram o custo de aquisição, nos moldes do citado art. 289, § 1º, e, por conseguinte, o creditamento sobre fretes na aquisição de insumos não pode ser admitido, conforme já explanado em momento anterior (vide item – “Dos Fretes nas Aquisições de Insumos Tributados à Alíquota Zero”).

Além disso, houve certa confusão feita pela DRJ no que diz respeito à finalidade de contratação dos fretes, isto porque, ao ser verificar o Relatório que acompanhou o Despacho Decisório, constata-se que os produtos transportados entre estabelecimentos de mesma titularidade (para armazéns ou para o estabelecimento industrial), em sua maior parte, não eram produtos acabados, mas insumos para a fabricação dos fertilizantes químicos:

37. Fretes s/ Ingressos de Produtos: Foi analisada a conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingresso de Produtos) em conjunto com os demonstrativos apresentados. Constatou-se que foram considerados no Dacon créditos calculados sobre fretes de aquisições de insumos tributados à alíquota zero, em desacordo com os art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

(...)

| Histórico                             | Esclarecimentos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MM-FR-Empréstimo Terc.Ent. ZEMP       | A Mosaic empresta matérias primas de uma empresa que não pertence ao grupo, arcando com as despesas de frete deste material. A necessidade de tais empréstimos se dá, na medida em que a importação pode sofrer atraso, seja no porto ou com o transporte. A demora no recebimento dessa matéria prima, poderia atrasar a entrega do fertilizante, comprometendo as safras. |
| MM-FR-Transferência entre Centros UB  | Transferência de Matéria Prima entre filiais da Mosaic. Por vezes pode ocorrer atraso na entrega de determinada matéria prima, sendo necessário, para cumprir prazo de entrega a transferência entre filiais.                                                                                                                                                               |
| SD-FR-Remessa Armazenagem - Fert ZARM | Saída de matéria prima para armazenagem em armazém Geral.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| SD-FR-Remessa Armazenagem - Fert ZREA | Saída de matéria prima para armazenagem em armazém Comum.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| SD-FR-Remessa Depósito - Fert ZDEP    | Remessa para depósito fechado. Isso ocorria em Uberaba quando a Mosaic tinha 2 plantas, sendo uma Unidade Fabril e outra como depósito.                                                                                                                                                                                                                                     |
| SD-FR-Remessa Consignação - Fert ZCON | Remessa consignação – envio de mercadoria, seja matéria prima ou produto acabado para terceiro em consignação.                                                                                                                                                                                                                                                              |
| SD-FR-Retorno Armazenagem - Fert ZRAM | Retorno de mercadoria de Armazém comum.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| SD-FR-Retorno Depósito Fert – ZRDP    | Retorno de mercadorias de depósito fechado. Isso ocorria em Uberaba quando a Mosaic tinha 2 plantas, sendo uma Unidade Fabril e outra como depósito.                                                                                                                                                                                                                        |
| SD-FR-Retorno Empréstimo - Fert ZREM  | Mosaic solicitou empréstimo de mercadoria de empresa não pertencente ao grupo e deve devolver a mesma mercadoria, arcando com o custo do frete na devolução.                                                                                                                                                                                                                |

|                                   |      |                                                                                                                                   |
|-----------------------------------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MM-TR-Trans.Indust.Centros        | ZB   | Transferência de mercadorias entre filial da Mosaic para Toll's, empresas que prestam serviços de industrialização para a Mosaic. |
| MM-FR-Compras Importadas          | ZIMP | Frete no transporte do porto para a filial que adquiriu a matéria prima.                                                          |
| MM-FR-Retorno Não Industrializado |      | Mercadorias enviadas para industrialização (ZB), mas que retornaram sem ser industrializado.                                      |
| SD-FR-Retorno Armazenagem - Fert  | ZRAR | Retorno de mercadoria de Armazém Geral                                                                                            |

Desta forma, para as movimentações de matéria-prima claramente identificadas pela Fiscalização, bem como os fretes incorridos em remessa/retorno de industrialização por encomenda, deve-se proceder à reversão da glosa. As linhas em que isso pode ser verificado são as seguintes:

- (a) MM-FR-Empréstimo Terc.Ent. ZEMP – matéria-prima;
- (b) MM-FR-Transferência entre Centros UB – matéria-prima;
- (c) SD-FR-Remessa Armazenagem - Fert ZARM – matéria-prima;
- (d) SD-FR-Remessa Armazenagem - Fert ZREA – matéria-prima;
- (e) MM-TR-Trans.Indust.Centros ZB – industrialização por encomenda;
- (f) MM-FR-Compras Importadas ZIMP – matéria-prima;
- (g) MM-FR-Retorno Não Industrializado – industrialização por encomenda.

Para as demais linhas, há a identificação de que se trata de frete incorrido na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de mesma titularidade, ou se deixou de fazer a apresentação de provas capazes de proceder a eventual necessidade de desambiguação (ônus da prova – art. 373, CPC), tal como ocorre na conta “ZCON” (onde há confissão de transporte de matéria prima e/ou produto acabado), razão pela qual se mantém a glosa para esses casos.

Relativamente aos fretes incorridos na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de mesma titularidade, aplica-se, inclusive, a Súmula CARF nº 217, trazida a seguir:

#### **Súmula CARF nº 217**

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Desta forma, dou provimento parcial à matéria recursal, afastando a glosa apenas sobre os fretes utilizados no transporte de insumos entre estabelecimentos de mesma titularidade ou em remessa/retorno à industrialização por encomenda.

### III. Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, afastando as glosas sobre os serviços de pá carregadeira em movimentação interna, sobre serviços de desestiva, carga e descarga, sobre frete para o transporte de insumos tributados à alíquota zero, sobre frete de insumos entre estabelecimentos de mesma titularidade, sobre frete de remessa e retorno de industrialização por encomenda.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii**