



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 11080.722728/2009-14  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-006.866 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de junho de 2018  
**Matéria** PER - COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TIMAC AGRO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA

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

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

SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS COM TRANSPORTE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. AGREGAÇÃO. POSSIBILIDADE. INSUMO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Conforme Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio de 2009, assim como legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o custo de aquisição dos estoques compreende os gastos com o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros.

Há vedação expressa na legislação que regulamenta o sistema não cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins de apropriação de créditos calculados sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO. ARMAZENAGEM E TRANSPORTE. GASTOS GENÉRICOS ASSOCIADOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No sistema de apuração não cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, não será admitida a apropriação de créditos vinculados a gastos genéricos associados com o transporte e a armazenagem de produtos diversos (matéria-prima, produto em elaboração e produto acabado), sob a alegação de que a continuidade das atividades da empresa depende dos serviços correspondentes.

É do contribuinte o ônus de provar que os gastos enquadram-se em uma das hipóteses contempladas pelo inciso IX do art. 3º das Leis 10.833/03 e

10.637/02, identificadas no texto legal como armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou, então, que tratam-se de gastos com o transporte do insumo empregado no processo produtivo da empresa e foram contabilizados como custo de aquisição de estoques.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no Acórdão nº 3402-002.526, de 15 de outubro 2014 (e-folhas 252 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

*DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA*

*A simples contrariedade do recorrente com a motivação esposada na decisão de primeira instância não constitui vício*

*capaz de incorrer em sua desconsideração, mormente quando o julgado a quo abordou todos os argumentos da impugnação e expôs seus motivos para acatar ou não as alegações da defesa.*

*CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.*

*No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.*

*PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES.*

*Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a estes inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.*

*O artigo 15, combinado com o artigo 13, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer*

---

*índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento*

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 272 segs) diz respeito ao conceito válido do vernáculo insumo empregado pelo legislador nas normas que regulamentam o sistema não cumulativo de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Requer a manutenção das glosas revertidas pela decisão recorrida em relação **(i)** às despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a fábrica e **(ii)** às despesas com fretes e armazenagem.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 295 e segs.

O contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

### Conhecimento do Recurso Especial

Antes de mais nada, no caso do presente litígio, parece-me prudente identificar com clareza qual a matéria recorrida.

O excerto que segue, extraído do voto condutor da decisão *a quo*, esclarece quais glosas foram revertidas em relação aos dispêndios com o transporte da mercadoria até a empresa.

*Os demais serviços arrolados foram empregados em reparos e manutenções das próprias “tubovias”, o que, a meu sentir, até poderiam gerar o direito ao desconto de créditos, mas através de depreciação, mas, para tanto, dever-se-ia comprovar se seria o caso de serem levados ao ativo permanente e posteriormente depreciados, o que, a toda evidência, prescindiria de prova relativa ao tempo de vida útil que referidos dispêndios agregariam ao ativo sobre os quais foram empregados. Tratando-se de pedido de ressarcimento, referida prova*

*assistiria à Recorrente, e, a míngua do cumprimento de tal ônus, não é possível aferir o direito ao crédito em questão.*

*Desta forma, merece ser parcialmente afastada a glosa, apenas sobre os dispêndios com a rubrica produto descarregado no porto e transportado até a fábrica por TUBOVIA.*

Em relação ao tópico *Armazenagem e Fretes na Operação de Venda* do acórdão recorrido, decidiu-se, conforme ementa correspondente, que

*Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a estes inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários.*

### **Mérito**

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

Feito o necessário intróito acerca da matéria controvertida nos autos, releva destacar que, no vertente litígio, ainda que a divergência a respeito do conceito válido de insumos permeie toda a discussão travada nos autos e seja o principal fundamento da decisão ora contraditada, parece-me que a questão nuclear que se apresenta pouco tem a ver com esse assunto. Tal como espero, isso ficará claro na análise de cada um dos dois tópicos nos quais são identificadas as glosas revertidas em segunda instância de julgamento. Passo a eles.

## 1 - Dispêndios com o transporte do insumo até a fábrica por Tubovia

As notas fiscais carreadas aos autos (e-folhas 70 segs) identificam a mercadoria importada pela empresa para fabricação de adubos e fertilizantes como ácido sulfúrico e ácido fosfórico. A efetiva aplicação dessas mercadorias no processo produtivo da recorrente para obtenção do produto final é matéria incontroversa nos autos. Com efeito, o que se discute, desde o início, é a agregação de determinados gastos ao custo de aquisição desses insumos, assunto que, *concessa venia*, como já antecipei, passa ao largo da discussão acerca da abrangência do conceito de insumos na aplicação da legislação das contribuições<sup>1</sup>.

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como *transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica*.

Na Informação Fiscal, e-folhas 04 e segs, a Fiscalização Federal fundamenta a decisão de glosar os créditos correspondentes a esses gastos.

*0.2 - Cálculo indevido de crédito com Bens e Serviços Utilizados como insumos*

*6. O contribuinte foi intimado (fls.83/84) a apresentar alguns documentos classificados como código CFOP 1.949 e 2.949 que foram incluídos na base de cálculo dos créditos apresentados em meio magnético. Na análise desses documentos restou comprovado que o contribuinte incluiu despesas com bens e serviços a título de Insumos que não são assim considerados. Para serem considerados como insumos os serviços consumidos tem que ser utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que serão vendidos, conforme artigo 3.º da Lei 10.833/2003 e IN 404/2004.*

*(...)*

*Os serviços não aceitos estão no quadro abaixo, bem como uma descrição sumária dos serviços prestados fornecida pelo*

---

<sup>1</sup> Releva destacar que, embora isso, o recurso deve ser admitido, pois, a despeito da precisão na abordagem feita pelo recorrido, a amplitude do conceito de insumo foi, inegavelmente, fundamento da decisão tomada, como demonstra a exaustiva abordagem do assunto encontrada no voto condutor da decisão recorrida.

*contribuinte. Cópias dos documentos entregues encontram-se às fls. 187/206.*

Ainda na Informação, o dispêndio que deu origem à glosa revertida pela instância *a quo*, está descrito na tabela à e-folhas 7 (no texto acima, "quadro abaixo"), nos seguintes termos.

***Fornecedor:*** *Macra Adm E Serviços Sc Ltda*

***Aplicação dos serviços:*** *Produto descarregado no porto transportado até a fábrica por TUBOVIA.*

Trata-se, portanto, de um gasto com serviços realizados pela empresa Macra Adm e Serviços Ltda vinculados ao transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa.

O Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio de 2009, especifica quais gastos estão compreendidos no custo de aquisição de estoques. Segue o texto.

*O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.*

A regra não destoa da legislação do Imposto de Renda. Observe-se (Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto).

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento*

*do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

*§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

*§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.*

Ou seja, não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio, com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 46 e segs), o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Observe-se..

*Na qualidade de empresa produtora, importadora, comercializadora e exportadora de adubos e fertilizantes, a Requerente usufrui o benefício fiscal da **alíquota zero** das citadas contribuições **na importação** e também, **sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno dos citados***



***produtos, conforme estabelece o art. 1º da Lei n. 10.925/2004,***  
**in verbis<sup>1</sup>:**

Ora, como é de sabença, os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02<sup>2</sup>.

Observe que esta foi uma das razões do indeferimento da Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte, conforme excerto abaixo transcrito do voto da DRJ:

(...)

Além disso, como os insumos são adquiridos à alíquota zero (art.1º da Lei 10.925/2004), mesmo que fossem adquiridos no mercado interno, não poderiam ter direito de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição ao custo da matéria-prima. Isto porque se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam a matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.

(...)

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, *a priori*, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, essa decisão, de cunho eminentemente jurídico, não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.

---

<sup>2</sup> Art.3º

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição 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 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

## 2 - Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

A teor da decisão recorrida, a glosa diz respeito aos créditos decorrentes de gastos com **(i)** serviços de emissão de notas fiscais de armazenagem e de importação; **(ii)** serviço de medição de equipamentos armazéns portuários; **(iii)** serviços de transporte de produto a granel de inflável – diárias e **(iv)** serviços de carregamento no Porto de Rio Grande.

Inicialmente, cumpre destacar que os gastos de que ora se trata, acima descritos tal qual descrevera a própria empresa em sua contabilidade, representam uma gama de serviços que não parecem estar relacionados única e exclusivamente com as operações de venda, como sugere o título utilizado no acórdão recorrido para este tópico.

Conforme Informação Fiscal, a razão pela qual a Fiscalização Federal não reconheceu o direito de crédito para esses gastos foi a seguinte.

*Na análise dos valores apurados pelo contribuinte a título de Fretes e Armazenagem nas Operações de Vendas em conjunto com explicações apresentadas (fls.79/82, 138/139), que correspondem aos valores da linha 7 dos Dacon, foi constatado que alguns não são efetivamente de frete ou armazenagem nas operações de venda, conforme o disposto no art.3º da Lei 10.833/2003.*

*(...)*

*5. Os valores não aceitos são os das rubricas contábeis 1.1.06.04.0002 Armazenagem Exterior e 3.1.04.46.4602 Gastos c/Exportação relativos a movimentações em armazéns portuários, serviços de emissão de notas fiscais e serviços de transporte dentro das dependências da empresa ou de armazenagem temporária de matérias primas, conforme quadro demonstrativo abaixo e as cópias dos documentos entregues pelo contribuinte a fls.140/186.*

Por seu turno, o acórdão recorrido decidiu pela reversão da glosa, em síntese, sob o seguinte fundamento.

*Analisando referida descrição, tem-se que a glosa não procede com relação aos itens “b”, “c” e “d”, acima listados, [ **(ii)**, **(iii)***

e iv neste voto] pois que efetivamente tratam de transportes de produtos acabados destinados a exportação (ou de transporte destinado a produção, o que redundaria no crédito por força do conceito de insumo), ou ainda, pertinentes aos serviços de armazenagem como no caso de medição dos equipamentos dentro dos armazéns o que é inerente a própria armazenagem, e, finalmente, a parte final do transporte e armazenagem, que é o carregamento do produto para embarque de exportação.

Visivelmente, duas razões bem distintas motivaram a reversão da glosa.

A primeira, diz respeito, agora sim, ao conceito de insumos na legislação das Contribuições. A segunda, refere-se à possibilidade de apropriação de créditos nos gastos com o transporte do produto acabado ou gastos pertinentes à armazenagem e transporte desse. Como se vê, tratam-se de matérias bem distintas.

Quanto a elas, de plano, cabe esclarecer que inexistente qualquer previsão legal que conceda direito à apropriação de créditos para gastos genéricos com a armazenagem e o transporte do produto acabado, apenas para os gastos com frete e armazenagem na operação de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Já em relação aos gastos associados ao "*transporte destinado a produção, o que redundaria no crédito por força do conceito de insumo*", o que se percebe a mais absoluta falta de clareza sobre a natureza desses gastos e a ausência de qualquer evidência de sua necessária segregação contábil. Muito pelo contrário, ao que parece, todos os dispêndios foram misturados uns com os outros, tanto que terminaram por ser reunidos em um único tópico, como se fossem todos iguais ou muito semelhantes. Como se viu, não são. São gastos distintos, cujas alegações destinadas ao reconhecimento do direito ao crédito estão fundamentadas em pressupostos igualmente distintos.

É verdade que, de lado a lado, há poucas informações na identificação desses gastos; contudo, uma vez que nos processos de reconhecimento de direito de crédito o ônus da prova recaia sobre quem o alega, ou seja, sobre o administrado, os fundamentos e provas que justificariam a reversão da glosa determinada pelo Fisco haveriam de ser encontradas no contraditório.

À luz desse pressuposto, busca-se no recurso voluntário apresentado pela então recorrente a defesa e a comprovação de seu direito à apropriação de créditos em relação a esses gastos. O excerto que segue retrata com inteireza os fundamentos nos quais baseou-se o pedido (e-folhas 192 e segs).

*Visando apresentar uma melhor compreensão sobre a importância desses serviços na atividade produtiva da Recorrente, imperioso esclarecer que tais custos são indispensáveis à sua atividade produtiva, vale dizer: sem a utilização de tais serviços, não seria possível à Recorrente produzir os bens comercializados que geram as receitas tributadas para o fim do PIS e da COFINS.*

A toda evidência, essa não é uma motivação que possa ser acolhida por este Colegiado. A jurisprudência predominante deste Conselho, à qual esse Relator se filia, consagra o entendimento de que somente os insumos empregados no processo produtivo e os demais gastos relacionados no art 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 dão direito ao crédito.

Uma vez que o contribuinte não tenha demonstrado que os gastos que deram origem aos créditos glosados pelo Fisco enquadram-se em quaisquer das duas hipóteses previstas no inciso IX do art. 3º<sup>3</sup> e tampouco que foram gastos com o transporte da mercadoria até a fábrica, a glosa deve ser mantida.

Voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

---

<sup>3</sup> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Processo nº 11080.722728/2009-14  
Acórdão nº **9303-006.866**

**CSRF-T3**  
Fl. 14

---