



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

<b>Processo nº</b>	11080.907193/2015-90
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-007.270 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de junho de 2019
<b>Matéria</b>	PIS
<b>Recorrente</b>	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

**CRÉDITO DE PIS.**

Os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, com os serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, bem como os valores dispendidos com aluguéis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais, armazenagem e tratamento de resíduos geram créditos de PIS quando demonstrado que são essenciais e relevantes para a atividade do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos sobre os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, dos serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, aluguéis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de

embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais, armazenagem e tratamento de resíduos, bem como afastar as glosas efetuadas em duplicidade e autorizar que sejam resarcidos os créditos de titularidade da incorporada (NPK Fertilizantes). Vencidos os Conselheiros Walker Araújo e Denise Madalena Green quanto aos fretes dos produtos acabados entre os estabelecimentos da sociedade. O Conselheiro Corintho Oliveira Machado e Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado) quanto à possibilidade de serem resarcidos os créditos de titularidade da incorporada (NPK Fertilizantes). Os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araújo e José Renato Pereira de Deus, quanto aos custos com alugueis de caminhões.

(assinatura digital)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente.

(assinatura digital)

Raphael Madeira Abad - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## Relatório

Trata-se de processo administrativo no qual a Recorrente pleiteia o ressarcimento de créditos vinculados a vendas no mercado interno com alíquota zero com base no disposto no art. 16 da Lei 11.116/2005, ou seja, COFINS não cumulativa oriunda de operação com receita não tributada no mercado interno.

Discute-se ainda o conceito de insumos para fim de formação da base de cálculo do PIS e da COFINS, e a repercussão na incorporação da empresa NPK pela YARA e os efeitos da sucessão, especificamente se a sucessora pode pleitear a restituição dos créditos da sucedida, ou apenas pode utilizá-los para compensação.

Por bem retratar os fatos até então ocorridos no processo, adota-se e transcreve-se o Relatório produzido pela DRJ quando de sua análise do caso.

*"Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa, oriundo de operações receitas não tributadas no Mercado interno (art. 16 da Lei 11.116/2005), analisado no período de 01/10/2013 a 31/12/2013, vide relatório fiscal constante dos autos.*

*O interessado discorda da glosa parcial, alegando, em síntese:*

*- Nulidade do lançamento por violação ao princípio da motivação, bem como o cerceamento ao direito de defesa da empresa, e, em consequência, a violação ao devido processo legal administrativo. Reclama que a fiscalização não teria descrito e justificado o motivo da glosa de diversos itens utilizados como crédito. Sustenta que a fiscalização poderia edeveria ir até o local, requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza dos fatos.*

*Considera que o dever de investigação seria uma obrigação do fisco, que deve demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. Aponta que a falta de comprovação pelo fisco, não suprida por outro meio de prova, conduziria à improcedência do lançamento.*

*Conclui que a análise e levantamento dos créditos não teria sido realizada de forma correta, o que tornaria o lançamento totalmente nulo.*

*- Ainda em preliminar de nulidade, discorre sobre o conceito de insumo para o PIS e a Cofins não-cumulativos, onde procura sustentar que a linha que estaria sendo adotada pelo CARF seria no sentido de que o creditamento de PIS e Cofins deveria ser avaliado caso a caso, o que envolveria a análise da atividade específica conforme o objeto social de cada empresa, bem como a identificação dos bens e serviços necessários ao processo que resulta na fabricação ou produção e comercialização de bens e produtos ou prestação de serviços, que irão gerar a receita. Colaciona jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.*

*Reitera que na esfera administrativa vigoraria o Princípio da Verdade Material, o que obrigaria à fiscalização a produzir provas a favor do contribuinte, não podendo ficar restrita somente ao que consta nos documentos fiscais, devendo se deslocar até o local e requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza dos fatos. Sustenta que, de acordo com o § 1º, II do Art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a nulidade do ato prejudicaria os posteriores que dele diretamente sejam dependentes ou consequentes. Cita, ainda, o Art. 142 do Código Tributário Nacional, onde argumenta que o legislador teria determinado cumprir com clareza a motivação do lançamento. Novamente conclui que as glosas não estariam justificadas, que teriam sido apuradas mediante análise exclusivamente de documentos fiscais, por amostragem e considera que seria nulo o lançamento, pois face à glosas genéricas não seria possível tecer argumentos de defesa.*

*- Retoma a argumentação relativa ao conceito de insumos, novamente cita jurisprudência administrativa ao sustentar que na maior parte de suas decisões o CARF não estaria adotando, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda e nem mesmo aquela veiculada*

*pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, mas sim uma interpretação no sentido de aceitar os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente. Após detalhar cada uma das atividades relacionadas em seu objeto social, ressalta que irá abordar cada item objeto de fiscalização, um a um, com o propósito de impedir qualquer alegação específica para este caso de que não houve impugnação, aplicando-se os efeitos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.*

*- Inicia uma série de considerações acerca das **propriedades físicas dos fertilizantes**, onde procura demonstrar a importância de cada uma delas para a obtenção de um produto final adequado.*

*- Sobre a glosa relativa ao **transporte intercompany** de matéria prima e produtos inacabados, argumenta inicialmente que a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compõe os pagamentos objetos de restituição no presente processo, seria referente a custos com fretes de matéria prima e não de produtos acabados. Defende que a glosa relativa a esses valores seria improcedente, pois o fiscal só poderia ter se utilizado de presunção, sem previsão em lei, de que os seus créditos se tratariam de produto 'acabado'. Sustenta que os fretes entre estabelecimentos seriam referentes a matéria-prima e produtos inacabados e, portanto, amplamente admitidos para fins de creditamento pelo CARF. Reclama que a fiscalização não teria realizado qualquer prova sobre o fato, ao chegar a entendimento diverso. Especifica os tipos de fretes praticados durante seu processo produtivo, que teriam sido completamente ignorados pelo fisco, como: Fretes Inbound [Porto -> Unidade, Porto -> Armazém Externo, Armazém -> Unidade, Unidade -> Unidade (Transferência de MP)] ; Fretes Outbound (Unidade -> Cliente). Reitera que não pratica frete entre estabelecimentos de produtos acabados, por inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto, informa que produziria de acordo com os pedidos já realizados por seus clientes e, por isso, assim que concluídos, seriam enviados diretamente aos mesmos, o que seria essencial para que o produto esteja com uma qualidade no mínimo satisfatória para ser aplicado imediatamente na lavoura de seus clientes. Defende que gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, essenciais para que o bem importado possa chegar aos seus estabelecimentos (gastos com frete e serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.*

*Exemplifica que a remessa de matéria-prima, de uma unidade uma Porto Alegre - RS para outra unidade em Olinda - PE, geraria despesa que se agrava ao custo da produção, porque o produto transportado estaria em fase de industrialização. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela RFB para amparar seus argumentos, bem como jurisprudência do CARF, inclusive de sua Câmara Superior, tudo com o intuito de*

*defender que a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos da própria empresa autorizaria a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, em se tratando de frete de produtos inacabados, o seria praticamente o único tipo de frete que contrata. Mesmo assim, também cita jurisprudência do CARF para justificar a apuração de créditos nos fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, pois se tratariam de custos que comporiam o custo final do bem. Alega que ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, arcaria com um gasto considerável montante em frete, em razão das particularidades logísticas envolvida, exemplifica que não se poderia exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que o fertilizante se deteriora rapidamente com o tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Neste sentido, conclui que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao cliente no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. Alega, ainda, que a logística do país seria péssima e que se estruturou e criou várias unidades pelo país, logo, tais peculiaridades de transporte se tornariam ainda mais complexas quando o transporte dos fertilizantes ocorre “a granel”. Cita parecer jurídico e conclui, finalmente, que existiria a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização, seja de produtos acabados, pois todos eles se enquadrariam no conceito de insumo conforme a atividade que desenvolve.*

*- Sustenta a favor da possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias, que entende como necessários e indispensáveis ao desembaraço do bem importado até o momento em que ele ingressa no estabelecimento do importador. Ressalta que os pagamentos relativos a tais serviços são realizados em favor de pessoa jurídica prestadora domiciliada no país, e ainda que, sobre a totalidade das operações desencadeadas a partir de uma importação de bens, incidirão as previsões das três Leis: 10.865/2004 (PIS/Cofins-importação), 10.637/2002 e 10.833/2003 (PIS/Cofins-internos). Aponta que não estaria aqui defendendo apropriação cumulativa de créditos para um mesmo bem ou serviço com base nas leis incidentes na importação e nas operações internas, mas sim que os gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, que seriam essenciais para que o bem importado possa chegar ao estabelecimento do importador (gastos com serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 e conclui que estes serviços estariam abarcados pelo conceito de insumo. Relaciona que tais serviços estariam referidos nas glosas: carga/descarga de insumos importados via marítima, arrumação e ensacamento de mercadorias, armazenagem e transporte (fretes) após o desembarque no porto e serviços de transbordo no transporte*

---

*multimodal. Exemplifica, dentre estas glosas, as despesas relativas às empresas: Bunge Alimentos, Itaobi Transportes e Termag (Terminal Marítimo do Guarujá). Cita e transcreve jurisprudência do CARF que entende como favoráveis aos seus argumentos.*

*- Contesta a conclusão da fiscalização quanto à impossibilidade de restituição dos créditos oriundos da operação de incorporação da empresa NPK Fertilizantes Ltda., pois sustenta que a incorporadora possuiria direito aos créditos de PIS e COFINS da incorporada, em razão da não-cumulatividade dessas contribuições. No caso, entende que a legislação que rege a matéria admitira seu entendimento e inclusive cita a soluções de consulta proferidas pela RFB que manifestariam expressamente o mesmo entendimento do recorrente. Conclui, assim, que inexistiria previsão legal para a não restituição destes créditos, pois se trataria de uma operação societária de incorporação, por uma empresa do mesmo objeto social, que passaria a assumir todos os direitos e obrigações da empresa sucedida. Reitera que não haveria vedação para a restituição, pois a legislação pertinente apenas teria esclarecido quanto à possibilidade da tomada de crédito das contribuições do PIS e COFINS nos mesmos moldes em que este direito seria conferido à empresa originalmente detentora do bem antes da cisão, fusão ou incorporação, respeitados os créditos já descontados pela empresa cindida, incorporada ou fusionada, observando-se o valor contábil da versão, conforme as contas registradas no respectivo balanço patrimonial.*

*- Novamente afirma que discorda da totalidade das glosas efetuadas, pois entende que os créditos apropriados seriam integralmente legítimos e oriundos de aquisições de produtos e serviços indispensáveis ao seu processo produtivo. Passa, então, a discriminá-los, um a um, os itens objeto de glosa.*

*No caso dos produtos intermediários e armazenagem repete que seriam indispensáveis e consumidos no processo produtivo, como se depreenderia pela análise dos documentos fiscais que originaram a glosa. Aponta, então, que deveriam ser considerados legítimos os créditos de armazenagem, em função de sua essencialidade para o processo produtivo, transcreve jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.*

*Relativamente aos créditos tomados sobre aluguéis, considera absurda a glosa pois entende que os mesmos estariam autorizados pela legislação vigente. Transcreve os Artigos 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, onde haveria previsão legal para o desconto de créditos relativos a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Reitera que as Instruções Normativas SRF nºs 404, de 2004 e 247, de 2002, conteriam idêntica previsão.*

*Contesta também a glosa de créditos calculados sobre a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), que*

---

*considera como essenciais para a segurança dos colaboradores da empresa, bem como decorreriam de imposição prevista na legislação trabalhista, cita acórdão do CARF para amparar sua argumentação.*

*Aponta que as **despesas com movimentação de materiais** se enquadrariam no conceito de insumo previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e manteriam relação com o seu processo produtivo, logo, gerariam créditos das contribuições, da mesma forma que os insumos utilizados para armazenagem de insumos. Quanto às glosas relativas às **embalagens**, considera que tais embalagens consistiriam em embalagens de apresentação e não meras embalagens de transporte, aderindo ao produto que segue ao consumidor final, logo se enquadrariam como bens empregados como insumos no processo produtivo. Sustenta que nos termos dos incisos II e XI do Art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as despesas com embalagem de apresentação e transporte gerariam créditos, posto que seriam necessárias ao transporte e acondicionamento dos produtos que comercializa. Novamente cita acórdão do CARF para amparar seus argumentos.*

*Quanto às **despesas com tratamentos de resíduos** (serviço de destinação e disposição de resíduos, coleta de entulho, coleta de lixo, etc), defende que também se enquadrariam como uma das etapas do seu processo produtivo e portanto gerariam crédito de PIS/Cofins, vide precedente do CARF que cita. Conclui, finalmente, que a única exigência legal quanto ao creditamento de todas estas despesas, seria que sejam elas relativas às atividades da empresa, o que seria o caso em questão.*

*- Aponta que haveriam **Notas Fiscais que teriam sido glosadas em duplicidade** conforme estaria demonstrado em planilha incorporada à sua manifestação, requer a imediata exclusão do total destas Notas Fiscais do montante não homologado.*

*Encerra com os pedidos de que seja provida a sua manifestação de inconformidade para que seja reconhecida a nulidade dos lançamentos, considerando-se que a motivação para as glosas teria sido genérica. Também solicita que a conversão do feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não parem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados, indica o seu perito e seus quesitos, nos termos do art. 16, IV do Decreto nº 70235/72. Finalmente, requer a reforma integral do despacho decisório para que seja reconhecida a legalidade dos créditos de PIS/COFINS apurados e, em consequência, deferidas as compensações realizadas. Ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido até a efetiva restituição.*

*É o relatório.”*

---

Submetida a questão à DRJ em Porto Alegre, foram proferidas as ementas abaixo transcritas:

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

*Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013*

**DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.** Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

**FRETES.** Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

**ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS.** Não é toda e qualquer operação que gerará direito a crédito em um regime não cumulativo das contribuições sociais, o que não puder ser definido categoricamente como sendo despesa de armazenagem, não será capaz de produzir os créditos a serem abatidos da contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins.

**CRÉDITO. SERVIÇOS ADUANEIROS.** Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação que, prevista em lei, geraria crédito, não se reconhece o direito em relação às demais despesas relativas aos serviços aduaneiros, despesas com transportes, apoio logístico e afins, como armazenagem, transbordo, transporte de graneis, com uso de terminal portuário, com despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem conexas à estas operações, que também não compuseram a mesma base de cálculo.

**INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO de CRÉDITOS.** Inexiste autorização legal expressa que autorize o ressarcimento de créditos oriundos da incorporação de outra pessoa jurídica, a legislação permite apenas que tais créditos possam ser descontados do valor apurado da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido.”*

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário desta decisão, abordando, sinteticamente, os seguintes pontos:

- Preliminar de nulidade do lançamento pelo fato do fisco não haver descrito e justificados os fundamentos da glosa de cada crédito, que teria ocorrido de forma exemplificativa, invocando as inovações trazidas pelo CPC, especificamente o artigo 489, §1, V . (Item II/1 do Recurso Voluntário)
- Conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS. (Item II/2 do Recurso Voluntário)
- As propriedades dos fertilizantes (Item II/3 do Recurso Voluntário)
- Créditos sobre Transporte Intercompany de Matéria Prima e Produtos Inacabados (Item II/4 do Recurso Voluntário)
- Créditos sobre gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias (Item II/5 do Recurso Voluntário)
- Créditos oriundos de operação de incorporação da NPK Fertilizantes pela Recorrente (Item II/6 do Recurso Voluntário)
- Outros créditos, quais sejam (i) produtos intermediários e armazenagem, (ii) aquisição de equipamentos de Proteção Individual – EPI, (iii) despesas com movimentação de materiais, (iv) despesas com movimentação de materiais, (v) créditos de embalagens e (vi) tratamento de resíduos (Item II/7 do Recurso Voluntário)
- Notas fiscais glosadas em duplicidade (Item II/4 do Recurso Voluntário)

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

**1. Admissibilidade.**

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos legais, razão pela qual o conheço.

**2. Preliminar de nulidade do lançamento pelo fato do fisco não haver descrito e justificados os fundamentos da glosa de cada crédito, que teria ocorrido de forma**

**exemplificativa, invocando as inovações trazidas pelo CPC, especificamente o artigo 489, §1, V . (Item II/1 do Recurso Voluntário)**

Em relação aos vícios alegadamente identificados no despacho decisório, não entendo que houve qualquer nulidade quando da prolação do Relatório de Ação Fiscal de e-fls. 239, especialmente às e-fls. 240 e seguintes, que descreveu com relativa minúcia as irregularidades que constatou.

Ademais, com a leitura da referida descrição das irregularidades à Recorrente foi possível realizar defesa técnica abrangendo todos os pontos suscitados, demonstrando que não houve prejuízo, requisito para a eventual declaração de nulidade segundo a máxima de que não há nulidade sem dano.

Isto porque em se tratando-se de processo administrativo fiscal, normatizado pelo Decreto n. 70.235/1972, vigora a seguinte regra:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

A norma ora invocada está em consonância com a máxima segundo a qual não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief), o que em outras palavras condiciona a declaração de nulidade dos atos administrativos à demonstração de efetivo prejuízo. Em outras palavras, a comprovação de prejuízo é condição necessária à declaração de nulidade.

Tal inteligência é valida em todo o ordenamento jurídico pátrio, como se pode aferir pela leitura do recente aresto de lavra do Supremo Tribunal Federal, na relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso.

*ARE 1076820 SP - SÃO PAULO 0000026-21.2015.6.26.0137*

*5. Inexistência de ofensa ao princípio da identidade física do juiz, tampouco prejuízo à Agravante, sendo certo que no sistema de nulidade vigora o princípio pas de nullité sans grief, o qual*

---

*dispõe que somente se proclama a nulidade de um ato processual quando houver efetivo prejuízo à parte devidamente demonstrado. Todavia, não ficou evidenciado nos autos qualquer prejuízo à parte ou à marcha processual.*

Por este motivo, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

### **3. Conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS. (Item II/2 do Recurso Voluntário)**

Acerca do conceito de insumos, transcrevo e adoto as valiosas razões desenvolvidas de forma completa, porém sintética, pelo Conselheiro José Renato Pereira de Deus nos autos do processo n. 10783.901374/2011-07, que adoto e transcrevo:

*Estamos diante de processo que debate sobre o conceito de insumo, que dá a possibilidade de o contribuinte se creditar dos valores pagos quando da sua aquisição, a título de PIS e COFINS.*

*O exame dos argumentos contidos no recurso voluntário será essencialmente instruído pelo conceito de insumos (art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03) que vem sendo majoritariamente adotado no CARF, qual seja, o de que assim devem ser considerados os custos e despesas essenciais à conclusão do processo de preparação dos produtos.*

*Com efeito, tal posicionamento se alinha à recente decisão proferida pelo STJ, em sede do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/18, que, inclusive, considerou como ilegais os conceitos de insumos exarados pelas IN SRF nº 247/02 e 404/04:*

*"EMENTA 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 SEGUINTES 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

#### ACÓRDÃO

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, após o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.*

*Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator.*

*Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.*

*Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).*

*NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

*MINISTRO RELATOR"*

*Considerando o acima exposto, passa-se daqui por diante a análise dos pontos necessários à resolução da presente demanda.”*

Estabelecidas tais premissas, é de se passar à análise do caso submetido à apreciação deste Colegiado.

#### **4. As propriedades dos fertilizantes (Item II/3 do Recurso Voluntário) e os Créditos sobre Transporte Intercompany de Matéria Prima e Produtos Inacabados (Item II/4 do Recurso Voluntário)**

A Recorrente afirma que os fertilizantes possuem características de higroscopicidade, empedramento, partículas em formatos e distribuições específicas, que possuem uma determinada resistência mecânica, bem como tendência a gerar poeira e partículas finas, densidade aparente e compatibilidade química e física, discorrendo sobre cada uma delas, razão pela qual usualmente não transporta os produtos prontos, mas sim os insumos para a fabricação dos fertilizantes quais sejam basicamente o nitrogênio, fósforo e potássio, que misturados em proporções diversas criam produtos distintos, praticamente no momento da remessa para o cliente, para evitar que eles absorvam umidade e com isso percam suas propriedades.

Ressalta ainda que praticamente a totalidade dos créditos discutidos no presente processo diz respeito a fretes de matérias primas, e não de produtos acabados como sustenta a fiscalização.

A Recorrente defende que possui fretes INBOUND que podem ser classificados em 4 categorias, quais sejam (i) porto-unidade, (ii) porto - armazém externo, (iii) armazém - unidade e (iv) unidade-unidade.

Alega ainda que realiza fretes OUTBOUND da unidade para o cliente, para quem transporta os produtos acabados em sacos ou big bags.

Sustenta que não realiza frete de produtos acabados entre estabelecimentos e, tratando-se de fertilizantes, seria impossível em razão do alto grau de personalização do produto e baixa tolerância à estocagem, depois de pronto.

**Admite-se que, tratando-se do transporte de insumos e produtos inacabados utilizados para a industrialização do produto final, a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos gera créditos de PIS e de COFINS, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, expressamente mencionado no Parecer Normativo n. 05/2018.**

Todavia, no que diz respeito ao custo do transporte dos produtos prontos vendidos para os consumidores da Recorrente, o direito ao crédito se dá em razão de tratar-se de um crédito na operação de venda.

#### **5. Créditos sobre gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias (Item II/5 do Recurso Voluntário)**

A Recorrente sustenta o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os serviços aduaneiros que, segundo entende, são essenciais para a importação dos insumos utilizados na industrialização dos produtos.

---

O faz com fundamento no artigo 3º da Lei 10.833/2003 que permite o desconto do crédito a “II – bens e serviços, se utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ...”

A questão é investigar se os serviços aduaneiros na importação de mercadorias se subsume ao conceito de “serviços utilizados como insumo na fabricação de bens.

Neste sentido adoto e transcrevo as razões de decidir tecidas pelo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza nos autos do processo 15586.720018/201215 no bojo do qual foi proferido o acórdão 3201004.833 na sessão de 31 de janeiro de 2019, admitindo os créditos com atividades portuárias, à exceção dos custos com despachante, que considera serviços administrativos e que por esta razão não geram créditos.

*“A Recorrente defende o direito ao crédito com as atividades de desestiva.*

*Assiste razão parcial a Recorrente.*

*Por um lado os gastos com armazenagem alfandegada (acondicionamento da matéria prima em armazéns dentro do porto até a sua transferência para a fábrica), descarga (ato de retirar a matéria prima do navio), movimentação (movimentação dos produtos dentro do porto) e a própria desestiva (serviços de organização da matéria prima dentro do navio para que a mesma possa ser descarregada) geram direito ao crédito.*

*Trata-se de questão previamente abordada por esta turma que aceita o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.*

*Por outro lado, os gastos com despachantes aduaneiros e outros serviços administrativos para o cumprimento dos trâmites burocráticos de importação não geram direito a crédito. Tais despesas enquadram-se no conceito de despesa administrativa.*

*Sobre o assunto note-se que a função do despachante é praticar atos administrativos como representante das empresas ou clientes pessoa física. No Brasil, ao contrário de alguns países, inexiste a obrigatoriedade de contratação de despachante aduaneiro. A empresa pode realizar de forma própria tais atividades. Trata-se de disposição expressa no art. 5º do Decreto- lei nº 2.472/88:*

*Decreto-lei nº 2.472, de 01.09.88:*

*Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.*

---

§ 1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:

- a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excludentes de responsabilidades do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;
- b) se pessoa física, somente por ela, ou por despachante aduaneiro;
- c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado ou por despachante aduaneiro.

Diante do exposto, reafirma-se que a atividade de despachante aduaneiro é de natureza administrativa sem relação com o frete/armazenagem/logística da atividade econômica da empresa.

Caberá a unidade de origem, em conjunto com a Recorrente, determinar as rubricas relativas ao pagamento de despachantes aduaneiros para a exclusão dos créditos.

Assim, dá-se razão parcial a Recorrente apenas para reconhecer o direito ao crédito quando do pagamento dos serviços com armazenagem alfandegada, descarga, movimentação e a própria desestiva, todos relacionados ao transporte/armazenagem/logística.

Assim, entendo que as despesas da indústria com os serviços portuários necessários a que o bem importado seja retirado do navio, ou outro meio de transporte, e inserido no processo produtivo subsume-se ao conceito de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, razão pela qual é de se conceder os créditos a eles relativos, excluindo-se deste conceito as despesas com despachantes.

## **6. Créditos oriundos de operação de incorporação da NPK Fertilizantes pela Recorrente (Item II/6 do Recurso Voluntário)**

A Recorrente insurge-se contra o entendimento esposado pela fiscalização que culminou na denegação do ressarcimento dos créditos oriundos da operação de incorporação da NPK Fertilizantes Ltda, segundo o qual os referidos valores podem ser utilizados para compensação mas não para ressarcimento.

O Acórdão atacado foi fundamentado no artigo da Lei 10.865/2004 que é omisso em relação à possibilidade de restituição verbis:

---

*Art. 30. Considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito previsto nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente nas hipóteses em que fosse admitido o desconto do crédito pela pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida.*

*§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo a partir da data de produção de efeitos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso.*

A Instrução Normativa n. 1.717, de 17 de julho de 2017 também é omissa em relação a esta possibilidade.

Contudo, pela análise da Lei 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, a incorporação possui o condão de tornar a empresa incorporadora sucessora em “... todos os direitos e obrigações” da sucedida (artigo 227)

A solução de consulta n. 321, de 9 de agosto de 2017 tratou do tema nos seguintes termos:

*CISÃO PARCIAL SEM FIM ECONÔMICO OU PROPÓSITO NEGOCIAL. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PELA CINDENDA OU INCORPORADORA. A operação societária de cisão parcial sem fim econômico deve ser desconsiderada quando tenha por objetivo o reconhecimento de crédito fiscal de qualquer espécie para fins de desconto, restituição, resarcimento ou compensação, motivo pelo qual será considerado como de terceiro se utilizado pela cindenda ou por quem incorporá-la posteriormente.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 119, DE 22/5/2014. OPERAÇÃO DE CISÃO PARCIAL COM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. HIPÓTESE LEGAL DE SUCESSÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS NOS ATOS DE CISÃO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PELA SUCESSORA PARA RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. A cisão parcial, desde que possua fim econômico, é uma hipótese legal de sucessão dos direitos previstos nos atos de formalização societária, entre os quais os créditos decorrentes de indébitos tributários, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, que passam a ter natureza de créditos próprios da sucessora, se assim determinarem os atos de cisão sendo, desse modo, válidos para a solicitação de restituição e compensação com débitos desta para com a Fazenda Nacional.*

Efetivamente, tratando-se de incorporação, caso em que a incorporada deixa de existir para o mundo jurídico, transmitindo todos os deveres para a incorporadora, naquilo que se chama SUCESSÃO UNIVERSAL, não se pode admitir que a sucedida deixa de transmitir os direitos à sucessora, e muito menos admitir que os direitos possam ser transmitidos para uso parcial, como o de compensação e não restituição.

## 7. Outros créditos (Item II/7 do Recurso Voluntário)

### 7.1. Produtos intermediários e armazenagem,

A Recorrente insurge-se contra a decisão que glosou os créditos relativos a produtos intermediários e embalagens, (OLHAR A PAPELADA)

### 7.2. Aluguéis.

A Recorrente insurge-se também contra a decisão que lhe glosou os créditos relativos a aluguéis, sustentando que são pagos a pessoa jurídica utilizados nas atividades da empresa.

### 7.3. Aquisição de equipamentos de Proteção Individual – EPI,

Em relação aos créditos pela aquisição de EPI, desde 2017 este Colegiado já manifestava o entendimento acerca do direito ao crédito sobre estes produtos, eis que legalmente exigidos da Recorrente, merecendo destaque o Acórdão 3302-004.624 proferido pela Conselheira Sarah Linhares de Araújo Paes de Souza no processo n. 11065.720646/2014-82 no dia 27.07.2017, e que continua atual, conforme se afere pela análise do acórdão 3302-006.818 proferido no dia 24.04.2019 também por este colegiado, de lavra do Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho: “O uso dos equipamentos de proteção individual (EPI) e indumentárias (uniformes) são obrigatório por normas estatais, de forma que entendo pela relevância de tais gastos no processo produtivo da recorrente.”

### 7.4. Despesas com movimentação de materiais e armazenagem.

A Recorrente é uma indústria de fertilizantes e insurge-se contra a glosa de créditos decorrentes de bens e serviços utilizados na movimentação de materiais e insumos, sendo que estes últimos são notoriamente volumosos em razão da atividade desempenhada. Insurge-se ainda contra a glosa dos materiais de embalagem que, segundo ela se caracterizam como bens empregados como insumo no processo produtivo.

Efetivamente, os custos com a movimentação de materiais e armazenagem subsume-se ao conceito de insumo no processo produtivo razão suficiente a que gere

### 7.5. Tratamento de resíduos

A Recorrente argumenta que o tratamento de resíduos é um serviço essencial eis que de realização obrigatória por determinação legal.

Este colegiado já possui entendimento consolidado em relação ao direito ao crédito sobre os serviços de tratamento de resíduos, que efetivamente decorre de lei.

## 8. Notas fiscais glosadas em duplicidade (Item II/4 do Recurso Voluntário)

Em relação às notas fiscais alegadamente glosadas em duplicidade apesar da Recorrente haver trazido, em sua manifestação de inconformidade uma planilha suscinta dos valores por ela alegados, quando da interposição do Recurso Voluntário anexou arquivo excell por meio do qual demonstrou os valores em duplicidade, razão pela qual entendo que deve ser reconhecida a duplicidade.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad