



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000116/2010-84
ACÓRDÃO	3302-015.510 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PRELIMINAR. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não existência de nulidade da decisão proferida por autoridade competente, contra a qual se manifestou o contribuinte, não caracterizada a afronta ao princípio da verdade material.

ANÁLISE DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR O CRÉDITO. INEXISTÊNCIA. O prazo decadencial do direito de lançar tributo é distinto daquele aplicado para a análise do pedido de compensação, que se fundamenta no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação.

SERVIÇOS DE LABORATÓRIO. SERVIÇOS PROFISSIONAIS: LIMPEZA ESPECIALIZADA E REMOÇÃO DE RESÍDUOS NO PARQUE FABRIL. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE DEVIDAMENTE COMPROVADOS.

Despesas e encargos dotados de essencialidade e relevância, na atividade da empresa, permite o cálculo de créditos. Serviços de limpeza industrial especializada (remoção de resíduos no processo industrial) e locação de mão de obra mostram-se notoriamente essenciais ao curso do processo produtivo da Recorrente, na medida em que o seu processo utiliza matérias primas que sofrem com a ação do tempo, da umidade e da temperatura, sendo fundamental, porém, comprovação robusta.

DEMAIS SERVIÇOS. FALTA DE EXPRESSA INDICAÇÃO DE SUA NATUREZA E APLICAÇÃO. MATÉRIA CONSIDERADA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO. Conforme estabeleceu o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Não caracterizados os pontos de discordância e razões para a modificação da decisão, não há litígio quanto a essa matéria a ser decidido nesta fase recursal.

SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA, DESCARGA E DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, gera direito ao crédito de PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo. Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, cuja subtração privaria o seu processo produtivo do próprio insumo, adquirido na modalidade importação.

FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos tributados com alíquota zero das contribuições (PIS/Pasep e COFINS) geram direito ao crédito no regime não cumulativo. SÚMULA CARF 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.

SERVIÇOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS EM FACE DA LOGÍSTICA ESPECÍFICA DO SETOR PRODUTIVO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma empresa geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, (i) por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do tópico relativo a “Demais serviços”; na parte conhecida, em rejeitar todas as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa de créditos vinculados a fretes sobre insumos tributados à alíquota zero; fretes relativos à movimentação de insumos e produtos em elaboração; e serviços de movimentação portuária nas aquisições – carga, descarga e movimentação interna; (ii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos vinculados a serviços de laboratório; serviços de limpeza, conservação e manutenção e locação de mão-de-obra, em razão de carência probatória, vencida a conselheira Francisca das Chagas Lemos (relatora); e (iii) por voto de qualidade, para manter a glosa referente a créditos vinculados a frete de remessa de produtos em consignação, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos (relatora), Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini – Redator Designado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento PER/DCOMP**, ref. PIS/Pasep do 4º trimestre de 2004, apurados no regime não cumulativo de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que homologou parcialmente o crédito cujo montante total é de R\$ 1.590.246,05.

Inconformada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, em que refutou as glosas.

A 9ª Turma da DRJ/SP1 - Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, a partir do **Acórdão 16-40.111, de 28.06.2012**, decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, não reconhecimento do direito creditório, nos termos que seguem:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ANO-CALENDÁRIO: 2004

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade da decisão proferida por autoridade competente, contra a qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de ideias no sentido de procurar provar o seu direito.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege o instituto da compensação e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

SERVIÇOS NÃO APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma, não dando azo a creditamento.

DESPESAS COM TRANSPORTE ENTRE DISTINTAS UNIDADES DO SUJEITO PASSIVO OU DENTRO DA MESMA UNIDADE PRODUTIVA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Impossível a constituição de créditos sobre fretes pagou ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo e sobre despesas com transporte/movimentação de matérias-primas, produtos em elaboração ou elaborados dentro da mesma unidade produtiva do sujeito passivo.

FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

O Crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

É de se considerar não formulado o pedido de diligência e perícia quando desacompanhado dos quesitos referentes aos exames que seriam desejados. Manifestação de inconformidade improcedente. Direito creditório não reconhecido.

Tomando ciência da decisão proferida pela DRJ08, da qual foi cientificada em 01.03.2013, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 02.04.2013, em que refutou os argumentos que fundamentaram a decisão, resumidamente, nos itens que seguem:

EM PRELIMINARES:

1. Da superficialidade do trabalho fiscal/Ofensa ao princípio da verdade material
2. Em preliminar de mérito – Da decadência parcial do direito do Fisco de revisar a apuração do PIS/Pasep e de glosar os créditos desse Tributado relativamente ao 4º. Trimestre do ano de 2004.

NO MÉRITO:

3. SERVIÇOS - INSUMOS:
 - a) Serviços de laboratório;
 - b) Serviços de limpeza, conservação e manutenção e locação de mão-de-obra;
 - c) Demais serviços.
4. Fretes sobre insumos tributados à alíquota zero e de transferências;
5. Serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e movimentação interna.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I - ADMISSIBILIDADE

Conheço parcialmente do Recurso Voluntário por ser tempestivo e cumprir os demais requisitos exigidos.

II – NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA: “DEMAIS SERVIÇOS”

Ao tratar, no mérito (III.3.2. – Dos serviços Utilizados como Insumos), a Recorrente inseriu o tópico “Demais Serviços” – Item 94, não especificou as características/natureza de quais serviços está recorrendo, ou seja, não especificou a utilização de “demais serviços”, qual a natureza da vinculação (e de que modo) ao seu processo produtivo, possibilitando a análise da existência da necessidade e relevância à sua atividade, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

De modo lacônico, afirmou às fls. 354: “Os demais serviços profissionais listados no Despacho Decisório também são essenciais à atividade da Recorrente e, a teor do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, espera-se que este E. CARF reforme a r. decisão recorrida neste ponto, reconhecendo o direito creditório da Recorrente em sua integralidade.”

Conforme estabeleceu o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Com base no art. 17 do mesmo diploma, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela Impugnante.

Trata-se do princípio da dialeticidade, constante do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, cumulado com os artigos 932, inciso III, e 1.010, inciso III, ambos do Código de Processo Civil, determina que para o conhecimento do recurso é indispensável que sejam apresentados os motivos de fato e de direito em que a defesa se fundamenta, bem como seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Veja-se o posicionamento deste CARF sobre o tema:

RECURSO VOLUNTÁRIO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO. Não há como se conhecer de Recurso Voluntário que não ataca os fundamentos do acórdão recorrido, **por ausência de dialeticidade** (inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, cumulado com os artigos 932, inciso III, e 1.010, inciso III, ambos do Código de Processo Civil). Para que o recurso possa ser conhecido é **indispensável que sejam apresentados os motivos de fato e de direito em que a defesa se fundamenta, bem como seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir**. O princípio da dialeticidade impõe que os fundamentos de fato e de direito expostos na decisão combatida se contraponham ao fundamento adotado na decisão recorrida. **A mera expressão de inconformismo da parte não atende ao dever de impugnação específica, nem tampouco alegações que não guardem relação com o feito em questão**. A violação do referido princípio é suficiente para que o recurso possa ser admitido. (Decisão 2001-007.749, 1ª. TE da 2ª. Seção, 01.07.2025). (grifei).

MATÉRIA RECORRIDA GENERICAMENTE. **A matéria recorrida de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.** DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada. (Decisão 2002-008.547, 2ª. TE, 2ª. Seção, data 19.08.2024). (grifei).

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO. **O recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve ser conhecido por malferir a dialeticidade** descrita no artigo 58 do Decreto 7.574/2011. (Decisão 1301-004.865, 1ª. TO da 3ª. Cam. Da 1ª. Seção, data. 01.02.2021). (grifei).

Assim, não se trata de simplesmente menção à documentação acostada aos autos, ou, como no caso presente, remetendo a defesa a uma lista de serviços glosados, mas de enfrentar os motivos pelas quais comprovam os fatos que se deseja evidenciar, ou seja, a provar que os fatos estão vinculados ao direito pleiteado sob determinadas condições do processo produtivo.

Deste modo, não caracterizados os pontos de discordância e razões para a modificação da decisão, não há litígio quanto a essa matéria a ser decidido nesta fase recursal.

Assim, por não existir litígio a ser decidido nesta fase recursal, não conheço desta matéria.

III - PRELIMINARES

1 – DA SUPERFICIALIDADE DO TRABALHO FISCAL: OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

A Recorrente pugnou pela nulidade da glosa em razão da superficialidade da análise das informações, que teria ferido o princípio da verdade material, maculando o ato de nulidade.

Para a Recorrente, caberia à Fiscalização conhecer, pormenorizadamente, o seu processo produtivo para identificar com certeza os itens que geram créditos das contribuições, verificando ou não os créditos por ela indicados e não apenas uma negativa com base em ilações e leituras genéricas, como ocorreu no caso presente.

A DRJ08 disse que as provas documentais devem ser disponibilizadas pelo sujeito passivo juntamente com sua impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legalmente previstas, as quais não restaram demonstradas.

Passo a análise.

Considerando a convicção e motivação que levaram a Fiscalização a homologação parcial do PER/DCOMP ora sob análise, objeto da Informação Fiscal e Despacho Decisório, houve o descritivo do processamento do feito, a análise das informações, do contrato social e normativos considerados aplicáveis ao caso.

Houve indicativo da legislação com o enquadramento dos itens relacionados na conta contábil e linhas do DACON utilizados pela Recorrente para, finalmente, indicar os itens considerados passíveis de créditos e aqueles que foram glosados, efetuando criteriosa análises para estes últimos. Assim, não haverá discricionariedade quando se trata de ato vinculado, como é o caso presente. Devidamente fundamentado na legislação, a Fiscalização indicou os artigos de normas que entendeu aplicáveis ao caso, calculando o crédito que consta do despacho.

Tendo-se como observado o art. 50, da Lei nº 9.784/99, em que os atos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, e com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram.

A existência de eventual vício apontado pela Recorrente não prejudicou a ampla defesa, ao contrário, a questão da hipótese de incidência considerada pelo Agente confunde-se com o próprio mérito, posto que houve a clara motivação e devida fundamentação dos valores lançados.

O CARF tem adotado esta mesma linha de raciocínio:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 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. (...)

(Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, decisão 3301-010.226 proferida em 25.05.2021 (processo 10880.945041/2013-45), com a Relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira). (Grifei)

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento em que preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinada (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.359.501 - SP (2011/0265353-9), Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 18/02/2016, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJE 23/02/2016).

A análise do mérito irá definir os aspectos relacionados a natureza jurídica dos insumos e, conseqüentemente, ao correto enquadramento dos valores ora debatidos.

Voto pelo não conhecimento desta preliminar.

2 PRELIMINAR DE MÉRITO- DECADÊNCIA PARCIAL DO DIREITO DO AGENTE DE REVISAR A APURAÇÃO DO PIS/PASEP, GLOSANDO CRÉDITOS RELATIVOS AO 4º. TRIMESTRE DO ANO DE 2004

A Recorrente arguiu que a homologação tácita ocorre quando se esgota o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CNT. Expirando o prazo sem que a Fazenda tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A DRJ08, por sua vez, adotou a tese do art. 170 do CTN, ao exigir a comprovação da certeza e liquidez do crédito, que o ponto examinado diz respeito à existência ou não do crédito, aplicando-se em sua análise o mesmo rigor que haveria se os supostos créditos fossem satisfeitos com a saída de dinheiro dos cofres públicos ou compensados em decorrência de pagamento indevido ou a maior. Partiu da premissa de que não glosar os créditos (havidos como ilegítimos) por conta do prazo de decadência para fins de lançamento, quando do lançamento não se trata, é abdicar da aferição tanto de a liquidez como da certeza de eventual crédito, o que não é possível diante do art. 170, do CTN.

A decisão foi fundamentada no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação.

Passo a análise.

Vejamos o teor do art. 74, da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

(...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Grifei).

Deste modo, de acordo com o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o Fisco tem o direito de verificar, no prazo legal de cinco anos contados da entrega da declaração de

compensação (sob pena de homologação tácita do pedido), inclusive se a extinção do crédito pela compensação se deu de forma adequada. É o que ensina a doutrina de Marcos Vinicius Neder e Thais De Laurentiis¹:

Além disso, o ato da entrega da declaração de compensação fixa o momento da extinção da relação jurídica tributária, como se depreende do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96: “Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo” (Grifei).

É neste sentido que caminha a jurisprudência do CARF, pela sua Câmara Superior:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 1999, 2000 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO LEGAL PARA A VERIFICAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS ENVOLVIDOS. DECADÊNCIA CONTRA O FISCO. INOCORRÊNCIA.

O §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 confere o prazo de "5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação" para a Receita Federal verificar a certeza e a liquidez do direito creditório utilizado pelo contribuinte para quitar débitos próprios, mediante compensação.

O entendimento que pretende aplicar os prazos previstos no art. 150, §4º, ou no art. 173, ambos do CTN, para fins de reconhecer direito creditório e homologar compensação tributária, torna absolutamente inútil a regra estabelecida no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, fazendo letra morta do referido prazo legal. A verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado pela contribuinte, e a negativa da compensação em razão do não reconhecimento desse direito são plenamente possíveis dentro do referido prazo legal. Uma vez afastada a decadência contra o Fisco, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido. (Decisão 9101-003.299, 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª. Seção, publicação 08.03.2018, Relator: Luís Flávio Neto). (Grifei)

Para o caso prático, a decisão consignou (fls. 295) que o único prazo decadencial a ser levado em conta é o previsto para compensação, constante do art. 74, da Lei 9.430/96, o qual a própria manifestante reconhece que não foi afrontado.

Assim, não cabe razão a Recorrente. Voto por não conhecer desta preliminar.

¹ NEDER, Marcos Vinicius. DE LAURENTIIS, Thais. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 4ª. Ed., São Paulo, SP, Edda, 2023, p. 113.

IV - DO MÉRITO

Conforme histórico constante dos autos, a Recorrente pertence ao Grupo Mosaic, um dos líderes mundiais na produção e comercialização de fertilizantes e nutrientes para alimentação animal, contribuindo com produtos, serviços e soluções para clientes em mais de 40 países, sendo a maior produtora de fosfato e uma das maiores mineradoras de potássio do mundo. Fruto da união entre a CARGIL Fertilizantes e a IMC Global, está localizada na cidade de Minnesota (EUA), possuindo capital ab

4.1. SERVIÇOS PROFISSIONAIS: A) SERVIÇOS DE LABORATÓRIO; B) SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO E LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.

4.1.1. SERVIÇOS DE LABORATÓRIO

A Recorrente sustentou que os serviços de laboratórios por ela contratados estão relacionados com o controle técnico e de qualidade dos produtos fabricados, compreendendo materiais químicos, como o sulfato de amônio ou sulfato de potássio, em diversas formulações, variando a depender da condição do solo em que serão utilizadas. Os produtos são testados em laboratórios contratados para garantir a formulação correta, atendendo a necessidade de cada cliente.

A decisão da DRJ08 considerou que os serviços de laboratório, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto, mas se prestam a atender órgão público fiscalizador, a mensurar componentes/insumos que resultarão no produto final e a identificar a qualidade e especificação técnica de produto que a empresa se propõe a vender, sendo realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.

Passo à análise.

Considerando a data da decisão do Acórdão (28.06.2012), não foi considerado os parâmetros identificados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do **REsp nº 1.221.170/PR**, pelo rito dos Recursos Repetitivos, relativos ao conceito de insumo aferido à luz dos **critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.**

É preciso considerar, para a análise do caso, que as despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização, são itens necessários à produção, inclusive por determinação legal.

Nos termos da Instrução Normativa nº 2.121/2022, em seu art. 176, consideram-se insumos, inclusive, os *“XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto*

intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;”

De adequa ao relatado pela Recorrente, que efetua controle técnico e de qualidade dos produtos fabricados, compreendendo materiais químicos, como o sulfato de amônio ou sulfato de potássio. É nessa linha que caminha a jurisprudência do CARF, em particular, de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja-se:

5) águas residuais, balança de cana, captação de água, **laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água; (...)**

8) **materiais de laboratório** e vidraria de laboratório; 9) produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante identificados em "descrição do grupo de mercadoria";

(...) **enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo**; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

(3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, Decisão 9303-009.737, publicação 06.01.2020, Relator Rodrigo da Costa Pôssas). Grifei.

Sendo assim, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre insumos de insumos, bem como uniformes e vestuário, **materiais químicos e de laboratórios, pois pertinentes e essenciais à atividade do sujeito passivo**. Ademais, os gastos com uniformes e vestuário, **bem como materiais químicos e de laboratórios, além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos por imposição legal** - o que também converge com o próprio ato da autoridade fiscal (PN Cosit 5, de 2018). (Decisão 9303-013.994, publicação 09.05.2023, 3ª. Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relatora Tatiana Midori Migiyama). (Grifei).

Com razão a Recorrente. Os serviços por ela utilizados voltados à qualidade e adequação de seus produtos, como é o caso de testes em laboratórios contratados para garantir a formulação correta e atender a necessidade de cada cliente, caracterizam-se como essenciais no processo produtivo da Recorrente. Atende, portanto, aos requisitos legais a serem considerados insumos e permitir direito ao crédito das Contribuições.

Voto por dar provimento a este ponto.

4.1.2. SERVIÇOS DE LIMPEZA E LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA

A Recorrente arguiu que os serviços especializados de limpeza/remoção possuem a natureza de insumo, tendo em vista a sua peculiaridade no processo produtivo, que não se apresentam como meros serviços de limpeza, mas sim serviços de extração de resíduos das dependências industriais e das máquinas da produção, a fim de serem reaproveitados.

Afirmou a Recorrente que constitui etapa inerente ao seu processo produtivo e à geração de receita, pois os materiais removidos, quando de uma eventual queda ou acúmulo de seus resíduos, são reempregados no processo produtivo. São retirados mediante raspagem e reempregados, no caso de matérias-primas, ou vendidos, no caso de produtos acabados.

Que durante o procedimento de descarga dos caminhões, é imprescindível o serviço dos trabalhadores que são responsáveis por coletar a matéria-prima que permanece no veículo, mesmo após a passagem pelo tombador, garantindo o seu integral aproveitamento no seu processo produtivo. Esses trabalhadores são contratados junto ao sindicato local de movimentação de mercadorias. Em seu Recurso, apresentou trecho do contrato de prestação dos serviços.

A DRJ08 consignou (fls. 313) que os serviços profissionais, conforme análise da documentação apresentada para comprová-los, referem-se, segundo a Fiscalização, a limpeza, conservação, manutenção, locação de mão-de-obra e remuneração de serviços, também sendo considerados pela Contribuinte gastos com funcionários, tais como bolsa estágio, C.I.E.E., vistorias e transportes, entre outros –, não existe comprovação de uma direta vinculação dos mesmos com a produção, o que permite dizer que se realizam anterior, posterior ou paralelamente à fabricação dos produtos, fato impeditivo de admitir o crédito.

Quanto aos serviços de locação de mão-de-obra temporária indica o caráter provisório e transitório desse tipo de dispêndio, o que reforça sua desvinculação com o processo produtivo que, por definição, é marcado por procedimentos contínuos e sucessivos.

Passo à análise.

Quanto aos serviços de limpeza especializada, a própria Lei 10.833/03 prevê em seu art. 3º, II, o cálculo de créditos sobre *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes,”*

Prevê, também, o mesmo art. 3º da citada Lei: *“XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;”*

Este CARF tem adotado o entendimento de que admitir créditos das contribuições aos serviços de limpeza industrial especializada, na remoção de resíduos no processo industrial, bem como representa critério de segurança no trabalho (Acórdão 3302-014.942, 2ª. TO, 3ª. C, 3ª.

Seção, 16.03.2025). Tais critérios enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Esta 2ª. Turma apreciou o tema dos serviços especializados de limpeza, , em que houve a reversão da glosa dos créditos sobre serviços de limpeza técnica. Foi destacado o seguinte fundamento:

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, **os serviços descritos acima são essenciais e relevantes para o processo produtivo de qualquer empresa, pois é impensável que este possa se desenvolver a contento em um ambiente onde não exista serviço de limpeza.** Ademais, pelos excertos dos contratos que o contribuinte colacionou ao seu recurso, **observa-se que são serviços de limpeza altamente especializados, pois visam à limpeza de chaminés, fornos, poços, dispositivos como comandos elétricos, robôs, decapagem química de peças da unidade de prensas, hidrojateamento de alta pressão, limpeza com gelo seco, lavagem de veículos de testes, manuseio de combustíveis etc.**

Mais uma vez, não se pode esquecer que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal teve por base um conceito equivocado de insumo, e que o conceito estabelecido pelo STJ somente foi definido após a data do julgamento do recurso do contribuinte à instância de piso. Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relacionados aos serviços de limpeza técnica. (Decisão 3302-014.699, data da publicação 02.09.2024, Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares). (Grifei)

Em outro julgado deste CARF:

serviço de lavanderia necessário aos sacos big bag que armazenam açúcar, calibração de instrumentos laboratoriais, hidrojateamento para limpeza de máquinas e equipamentos industriais, serviços de análise de água/óleo/solo/adubos, serviços topográficos, transporte de bagaço, transporte de equipamentos e materiais agrícolas e industriais, transporte de terra e tocos, transporte de calcário e fertilizantes, transporte de grãos e sementes, transporte de mudas de cana, transporte de vinhaça, transporte de adubo e gesso, transporte de barro e argila, transporte de combustível, transporte de fuligem e cascalho, transporte de resíduos industriais e transporte de torta de filtro, por serem essenciais e necessários à fabricação dos produtos finais destinados à venda, configuram-se insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições. (...) (Processo 10410.721303/2011-52; Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção, em 30.10.2024, Relator Hécio Lafeté Reis, decisão 3201-012.164). (Grifei)

Quanto aos serviços de locação de mão de obra, nos termos da Instrução Normativa nº 2.121/2022, em seu art. 176, consideram-se insumos, inclusive, os *XII - contratação de pessoa*

jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

Sobre o tipo de dispêndio constituídos por serviços que sejam efetivamente utilizados na produção, em etapa anterior, concomitante ou posterior, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições, nos termos da análise casuísta recomendada pelo REsp nº 1.221.170/PR.

Pelos fundamentos constantes nos precedentes transcritos, considerando o contexto do processo produtivo sob análise, entendo que cabe razão à Recorrente.

Voto por dar provimento a este ponto.

5. FRETES SOBRE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E DE TRANSFERÊNCIAS

A Recorrente destacou que é indevida a glosa do crédito que recaiu sobre fretes tributados, relativos ao transporte de mercadorias tributadas à alíquota zero. Enfatizou que se trata de fretes sobre aquisição de mercadorias para revenda, serviços contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e pagos pela Recorrente.

Os fretes de transferência são utilizados, conforme a Recorrente, para movimentar os produtos entre suas unidades, pois o Brasil não é autossuficiente em produção de matérias-primas para fertilizantes, o que obriga os produtores a importar e armazenar os insumos necessários para tal produção. O segmento de mercado utiliza-se, por exemplo, do empréstimo de matérias-primas entre as empresas e ainda da transferência dos insumos entre os estabelecimentos.

Afirmou a Recorrente que tais transferências *se referem a produtos inacabados, isto é, ainda em elaboração. No que tange às remessas para armazenagem, estas, da mesma maneira que as demais transferências, referem-se unicamente a matérias-primas.* Frisou que uma parcela do produto fabricado pela Recorrente (fertilizantes) tem natureza higroscópica, isto é, absorve a umidade do ar, podendo deteriorar-se rapidamente, trazendo risco de prejuízo significativo à empresa.

Segundo o entendimento da fiscalização, referendado pela DRJ, se a mercadoria não gera direito ao crédito, o frete a ela vinculado também não seria passível de creditamento.

Assim, a decisão da DRJ adotou a tese de que o creditamento sobre frete na aquisição é admitido na mesma proporção em que se der o creditamento do bem adquirido.

Passo a análise.

5.1. FRETES SOBRE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO:

Não vislumbrei controvérsia em relação aos aspectos probatórios do direito, mas apenas discordância quanto ao mérito, de ser possível ou não o creditamento.

Sabe-se que o frete integra o custo dos bens (destinados à revenda ou utilizados como insumo de produção), o custo de aquisição dos bens (mercadorias ou insumos), gera direito ao desconto de crédito, desde que contratado de pessoa jurídica e cujo ônus tenha sido suportado pelo adquirente.

O frete é categorizado como operação autônoma em relação aos produtos que transporta. A Instrução Normativa nº 2.121/2022, ao tratar dos créditos básicos das Contribuições, já definiu no art. 171 que integra o valor de aquisição: “II - o valor do seguro e do frete relativos ao produto adquirido, quando suportados pelo comprador”. (Grifei)

Nos casos de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não há impedimento da manutenção dos créditos vinculados a tais operações, desde que regularmente apurados, nos termos do art. 172 da IN 2.121/2022:

Art. 172. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção pelo vendedor dos créditos de que trata o art. 169 vinculados a essas operações, desde que regularmente apurados (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17).² (Grifei)

A matéria foi sumulada pelo CARF em 20.06.2024, nos seguintes termos:

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.

5.2 FRETES DE TRANSFERÊNCIAS - MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE OS ESTABELECIMENTOS.

A Recorrente apontou que o despacho decisório constatou, a partir de lançamentos na sua conta contábil 3061 (fretes sobre ingresso de produtos) que se referem a transferência de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens. Reproduziu planilhas às fls. 357 do histórico e destinação dos fretes glosados. Afirmou que os custos atrelados às transferências de insumo devem ser somados ao seu custo de aquisição.

² IN 2121/2022: Art. 169. Os créditos de que trata esta Seção serão determinados mediante a aplicação, sobre a sua base de cálculo, dos percentuais de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep; e
II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para os créditos da COFINS.

Quanto aos fretes “remessa para consignação” descritivo elaborado pela Fiscalização REMESSA CONSIGNAÇÃO ZCON – frete na remessa em consignação para venda (código utilizado para operações estaduais) refere-se a fretes sobre vendas, que gera direito a crédito, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei 10.637/02.

Afirmou a DRJ08 (fls. 313): “Ou seja, o transporte de que nos fala o dispositivo (art. 289, § 1º), é, para iniciar, aquele deslocamento de mercadorias de um ponto a outro da rede logística, o que não é o caso, posto que seria realizado dentro da mesma unidade produtiva. E mesmo em relação às despesas com transporte de produtos em elaboração ou elaborados entre distintas unidades do sujeito passivo, envolvendo desse modo o deslocamento de bens de um ponto a outro da rede logística, a Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio das Soluções de Divergência nº 11, de 27 de setembro de 2007, e 26, de 30 de maio de 2008, concluiu pela impossibilidade de dedução de créditos relativos a tais dispêndios.”

Passo a análise.

Quanto a glosa sobre fretes relativos à movimentação de produtos em elaboração entre os estabelecimentos da Recorrente, o art. 175 da Instrução Normativa nº 2.121/2022, definiu que se considera insumos os serviços de transporte de insumo e produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

(...)

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive: (...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; (Grifei)

Esta Turma tem admitido o crédito sobre fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma empresa. Veja-se:

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item frete, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. O creditamento referente ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos já acabados não é permitido pela legislação. (2ª TO, Decisão: 3402-010.422, Relator Lázaro Antonio Souza Soares, Data publicação 26.05.2023) (Grifei).

No caso sob análise, entendo que cabe razão à Recorrente: a) em relação ao frete de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou

de/para armazenagens (exceto de produtos acabados); b) sobre frete na remessa em consignação para venda, que gera direito a crédito, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei 10.637/02.

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário quanto aos dois pontos recorridos neste item.

6. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA – CARGA, DESCARGA E DESESTIVA

A Recorrente afirmou que os insumos por ela os adquiridos, na maioria são importados e desembarcados em diferentes portos brasileiros, transportados por caminhões até as suas fábricas. No entanto, os serviços de movimentação portuária no desembarque de seus insumos foram glosados por não serem considerados insumos. Citou Parecer Técnico do IPT, atestando que os serviços contratados são para transportar matéria-prima que servem para a sua produção.

A DRJ decidiu que os serviços de desestiva e todos os demais encargos relativos ao desembarque de mercadoria ou insumo no porto, ainda que convenientes ou necessários para o desempenho da atividade, não oferecem ensejo à tomada de créditos, pois não são consumidos ou aplicados na produção ou fabricação de produto, sequer utilizados na linha de produção da empresa, constituindo etapa anterior à da fabricação de produtos e ao do transporte propriamente dito, e ao do transporte do porto até a empresa, referindo-se ao descarregamento da embarcação.

Passo a análise.

O debate envolve os créditos calculados sobre serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem, na operação de aquisições de matéria-prima da Recorrente. São os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Importa fazer a distinção em face da Súmula CARF 232, que tratou de despesas portuária na exportação de produtos acabados, excluindo tais gastos para efeito de cálculo de créditos.

Os gastos relativos à movimentação de carga no porto, ainda mais quando relacionados com movimentação tão específica e intrínseca ao processo produtivo da Recorrente, como integrantes do custo da mercadoria, geram direito ao cálculo de crédito. Em sendo os serviços portuários vinculados aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento produtivo. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado (Acórdão nº 3201-007.210, de 22.09.2020):

O tema tem sido objeto de análises por este Conselho, sendo acatada a tese de que os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para

que estes cheguem até estabelecimento produtivo. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo. Veja-se:

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

(Acórdão nº 3201-003.170; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/09/2017). (...)

DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, **os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa.** Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018).

(Ambos citados no Acórdão nº 3201-007.210, 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do CARF, Relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 22.09.2020). (Grifei).

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. (...) (Acórdão nº 3301-010.226; 1ª TO, 3ª. Câmara, 3ª. Seção, sessão de 25.05.2021). (Grifei).

Portanto, entendo que gastos 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, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e COFINS.

Voto por dar provimento a este ponto.

IV – DISPOSITIVO

Voto em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, não conhecendo das preliminares e, no mérito, em dar provimentos aos seguintes itens: Serviços de laboratório; Serviços de limpeza, conservação e manutenção e locação de mão-de-obra; Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero; e Fretes Relativos à Movimentação de insumos e produtos em elaboração entre Estabelecimentos; Frete de remessa de produtos em consignação; Serviços de Movimentação Portuária (nas aquisições) – carga, descarga e movimentação interna.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, redator designado

Esse Colegiado decidiu, conforme consta da ata:

- *por maioria de votos, para manter a glosa de créditos vinculados a serviços de laboratório; serviços de limpeza, conservação e manutenção e locação de mão-de-obra, em razão de carência probatória, vencida a conselheira Francisca das Chagas Lemos (relatora); e*
- *por voto de qualidade, para manter a glosa referente a créditos vinculados a frete de remessa de produtos em consignação, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos (relatora), Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara.*

Assim, foi a mim designado para elaboração do voto vencedor.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário referente as glosas da seguinte forma:

Serviços de laboratório; serviços de limpeza, conservação e manutenção e locação de mão-de-obra

- *Os serviços por ela utilizados voltados à qualidade e adequação de seus produtos, como é o caso de testes em laboratórios contratados para garantir a formulação correta e atender a necessidade de cada cliente, caracterizam-se como essenciais no processo produtivo da Recorrente. Atende, portanto, aos requisitos legais a serem considerados insumos e permitir direito ao crédito das Contribuições.*
- *Este CARF tem adotado o entendimento de que admitir créditos das contribuições aos serviços de limpeza industrial especializada, na remoção de resíduos no processo industrial, bem como representa critério de*

segurança no trabalho (Acórdão 3302-014.942, 2ª. TO, 3ª. C, 3ª. Seção, 16.03.2025). Tais critérios enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

- *Quanto aos serviços de locação de mão de obra, nos termos da Instrução Normativa nº 2.121/2022, em seu art. 176, consideram-se insumos, inclusive, os XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;*
- *Sobre o tipo de dispêndio constituídos por serviços que sejam efetivamente utilizados na produção, em etapa anterior, concomitante ou posterior, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições, nos termos da análise casuística recomendada pelo REsp nº 1.221.170/PR.*

Créditos vinculados a frete de remessa de produtos em consignação

Ouso discordar da Ilustre Conselheira no tópico em apreço.

Façamos a análise.

1. Serviços de laboratório; serviços de limpeza, conservação e manutenção e locação de mão-de-obra

Inicialmente destaque-se que em uma economia onde a competição normalmente seja acirrada, não é possível acreditar que incidem despesas desnecessárias na elaboração de seus produtos/serviços.

Contudo, como bem delineado pelo STJ não é todo dispêndio que pode ser considerado insumo para fins de tomada de crédito.

A Decisão de Piso assim se posicionou:

- *Nesse ritmo, os serviços de laboratório, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto, mas – é a Manifestante que o afirma ou sugere – se prestam a atender órgão público fiscalizador, a mensurar componentes/insumos que resultarão no produto final e a identificar a qualidade e especificação técnica de produto que a empresa*

se propõe a vender, sendo realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.

- *Quanto aos serviços profissionais – que, conforme análise da documentação apresentada para comprová-los, referem-se, segundo a Fiscalização, a limpeza, conservação, manutenção, locação de mão-de-obra e remuneração de serviços, também sendo considerados pela Contribuinte gastos com funcionários, tais como bolsa estágio, C.I.E.E., vistorias e transportes, entre outros –, não existe comprovação de uma direta vinculação dos mesmos com a produção, o que permite dizer que se realizam anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.*
- *Quanto à alegação de que a lei não veda a utilização de créditos com relação a insumos que tenham sido tributados na fonte, importa destacar que tal questão não foi abordada na decisão recorrida e não se apresenta como matéria litigiosa nestes autos.*
- *Quanto aos serviços desenvolvidos internamente em estabelecimento(s) da Empresa, envolvendo movimentação de materiais ou produtos, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto, sendo realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.*
- *A propósito, a locação de mão-de-obra temporária indica o caráter provisório e transitório desse tipo de dispêndio, o que reforça sua desvinculação com o processo produtivo que, por definição, é marcado por procedimentos contínuos e sucessivos.*
- *Tampouco poderiam tais serviços integrar o custo de aquisição, nos moldes e na acepção do art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, dispositivo que apoia o creditamento sobre fretes na aquisição de insumos, pois os referidos serviços não envolvem o deslocamento de bens “até o estabelecimento do contribuinte”, mas seriam realizados já dentro do rol de estabelecimentos do sujeito passivo.*

Percorrendo os argumentos contidos no Recurso Voluntário verifica-se apenas alegações genéricas, sem correlacionar detalhadamente com seu processo produtivo, constando-se efetiva carência probatória.

Assim não assiste razão à Recorrente.

2. Glosa referente a créditos vinculados a frete de remessa de produtos em consignação

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário referente as glosas da seguinte forma:

- *Quanto aos fretes “remessa para consignação” descritivo elaborado pela Fiscalização REMESSA CONSIGNAÇÃO ZCON – frete na remessa em consignação para venda (código utilizado para operações estaduais) refere-se a fretes sobre vendas, que gera direito a crédito, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei 10.637/02.*

Vejamos o disposto na Lei nº 10833/2003:

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

(.....)

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

(.....)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2005) Produção de efeitos

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IV - nos arts. 7º e 8º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O art. 15 da citada Lei nº 10.833, de 2003, estendeu o comando previsto no dispositivo acima transcrito, também, às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda, conforme se depreende da transcrição a seguir:

- *Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.*

Cabe ressaltar que a referida Lei nº 10.833, de 2003, em seu art. 93, estabeleceu expressamente, que os seus arts. 3º, inciso IX, e 15, que permitem a geração de créditos das contribuições sobre o valor do frete, na operação de venda, têm efeitos somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Percorrendo o arcabouço jurídico citado, percebe-se que a Lei menciona “**Fretes na operação de vendas**” ou seja, não há nenhuma menção para crédito de frete na remessa em consignação.

Caso o legislador tivesse a intenção de estender tal crédito para outros tipos de crédito teria externado seu entendimento.

Diante do exposto, não assiste razão à Recorrente.

IV – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nos itens: (i) Serviços de laboratório; serviços de limpeza, conservação e manutenção e locação de mão-de-obra;(ii) A créditos vinculados a frete de remessa de produtos em consignação

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini