



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.000119/2010-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos tributados com alíquota zero das contribuições (PIS e Cofins) geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, assim, também não o haverá para o gasto com transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de mercadorias entre os estabelecimentos de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins).

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA.

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.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do procedimento fiscal e de decadência e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I- Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre a) serviços de laboratório; b) serviços de remoção de materiais e limpeza especializada; c) serviços de carga e descarga internos; e d) fretes internos de transferência de produtos em elaboração entre estabelecimentos. II- Por maioria de votos, reverter as glosas sobre a) fretes dos insumos tributados à alíquota zero. Vencida, no ponto, a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava provimento; b) serviços de movimentação portuária. Vencidos, no ponto, os conselheiros Leonardo Correia Lima (Relator), Hécio Lafetá Reis e Mara Cristina Sifuentes, que negavam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Mara Cristina Sifuentes, no tocante ao item “II,a”. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. 324 e seguintes contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **16-39.439 - 9ª Turma da DRJ/SP1**, e-fls. **287 e seguintes**, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento e Declaração(ões) de Compensação relativos a alegado crédito da Contribuição para o PIS, referente ao 3º trimestre de 2004.

Pelo Despacho Decisório de fls. 209/228 houve parcial reconhecimento de direito creditório ("*mercado interno*": 0. 228), sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido.

A Autoridade Fiscal responsável pelos trabalhos de auditoria levados a efeito descreve os procedimentos adotados e os exames efetuados, os quais resultaram tanto em aceitação — matéria não litigiosa, que refoge a este julgamento — como em rejeição de valores, esta última concretizada por via da glosa de importâncias referentes a serviços de análise de laboratório, serviços profissionais, serviços de movimentação interna. mão-de-obra temporária, serviços de movimentação portuária e fretes sobre aquisições de insumos (notar quadro de glosas em fl. 214, item "8.5").

Externa a Fiscalização, em síntese, entendimento no sentido:

de que o serviço de laboratório, conforme Solução de Consulta 174/2009 da SRRF/8aRF/DISIT não pode ser considerado como aplicado ou consumido diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à espécie;

de que os serviços profissionais, conforme análise da documentação apresentada para comprová-los, referem-se a limpeza, conservação, manutenção, locação de mão-de-obra e remuneração de serviços, sendo considerados pela Contribuinte gastos com funcionários, tais como bolsa estágio, C.I.E.E., vistorias e transportes, entre outros, que pela Solução de Divergência 15/2008 não se enquadram no conceito de insumo;

de que, com relação a fretes sobre insumos, houve a constatação de créditos calculados sobre fretes relativos a aquisições tributadas a alíquota zero, portanto em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei 10.637/2002, e além disso alguns lançamentos na conta contábil 3061 se referiam a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens;

de que a movimentação portuária refere-se a serviços de descarga de insumos prestados pelo porto. não havendo no art. 3º da Lei 10.637/2002 previsão de crédito para a espécie, que não se caracteriza como insumo, conforme art. 8º, inciso I, alínea b, e § 4º, I, da IN SRF 404/2004;

de que as importâncias relativas a movimentação interna referem-se a pagamentos efetuados pela prestação de serviços de movimentação de materiais no interior da indústria, os quais, de conformidade com a Solução de Consulta 174/2009 da SIZRF/8ªRF/DISIT e Solução de Divergência nº 15/2008 não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à espécie;

e de que serviços de locação de mão-de-obra não são aplicados ou consumidos diretamente na industrialização de produtos e de acordo com a IN SRF nº 404/2004. Solução de Consulta SR.R178ªRF/Disit nº 174/2009 e Solução de Divergência nº 15/2008 não podem ser admitidos na apuração de créditos.

Também cita as despesas/rubricas que foram aceitas por encontrá-los condizentes ou sem divergências.

Reconhece que as devoluções de venda de mercadoria tributada originalmente pela saída mediante a alíquota de 7,6% relativamente à Cofins e 1,65% relativamente ao PIS

dão azo a creditamento, mas observa que este deve ser tratado a parte, sem o concurso de rateio proporcional, dada a relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento, em mesmo montante e tipo de crédito, no caso de eventual devolução.

Contra o Despacho Decisório foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 234/266) onde se alega, em síntese, no sentido:

de que, embora o procedimento fiscal tenha sido efetuado dentro do prazo legal previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, a glosa pretendida não pode produzir efeitos posto que fulminada pela decadência do direito de lançar previsto no Código Tributário Nacional;

de que a glosa de créditos promove o carregamento para o futuro de valores já utilizados na compensação de tributos devidos, com a subversão da finalidade do procedimento de homologação e indireta alteração do prazo decadencial, em evidente prejuízo da legalidade;

de que, ademais, fulminados pela decadência estão os créditos tributários decorrentes da errônea exclusão da base de cálculo da contribuição, no mês de setembro de 2004, de receitas com ganhos em operações de hedge/swap;

de que, de igual modo, fulminados pela decadência estão os créditos tributários decorrentes dos ajustes dos valores de algumas receitas descritas nos itens 6.3 e 6.4 do Relatório preparado pela autoridade fiscalizadora;

de que, conforme item 2 do Despacho Decisório, as DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO foram transmitidas no mês de abril de 2006, mas referem-se a compensações levadas a efeito no mês de setembro de 2004;

de que houve a glosa de valores referentes a serviços de análise de laboratório, serviços profissionais, serviços de movimentação interna, serviços de movimentação portuária, mão-de-obra temporária e fretes sobre aquisições de insumos, basicamente pelo entendimento de que não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de fertilizantes, não se admitindo, por essa razão, a apuração de créditos relativamente a tais despesas, mas que tal interpretação não está em estrita consonância com a lei tributária, sendo que o direito ao crédito surge da utilização de um insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados a venda;

de que, para Marco Aurélio Greco, a acepção do termo "insumo" deve estar vinculada necessariamente ao contexto da exação exigida, devendo, no caso da contribuição em pauta, estar atrelada ao aferimento de "receita";

de que a lei requer tão somente, para o deferimento do direito ao crédito, que os insumos sejam apenas utilizados na fabricação ou produção de produtos;

de que a Autoridade Fiscal procedeu à glosa de créditos decorrentes de serviços laboratoriais, valendo-se de Solução de Consulta isolada sem caráter vinculativo;

de que os serviços de análise de laboratório consistem em serviços para auditoria do Ministério da Agricultura, análise laboratorial na fabricação e serviços referentes a controle de qualidade;

de que a ausência de análise laboratorial impossibilita a identificação da qualidade e especificação técnica de produto que a empresa se propõe a vender, e, deste modo verifica-se que tais gastos dizem respeito a insumos utilizados no processo fabril como itens imprescindíveis para o regular funcionamento da Empresa e para a geração das receitas tributáveis;

de que, quanto aos serviços profissionais, a lei não veda a utilização de créditos com relação a insumos que tenham sido tributados na fonte e, se os serviços são tributados na fonte, é porque são insumos sujeitos à contribuição e, deste modo, podem gerar créditos se forem utilizados no processo de fabricação;

de que limpeza, conservação e manutenção são atividades intrinsecamente ligadas à fabricação, não mencionando a Lei que o direito ao crédito diz respeito a insumo que seja direta ou indiretamente utilizado para fins de concessão do direito ao crédito;

de que, no que concerne aos gastos com serviços profissionais, não está a Solução de Divergência 15/2008, adotada para legitimar a glosa, em consonância com a lei;

de que basta para a lei *"que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril até porque nenhuma prova em contrário lhe é produzida pela autoridade fiscal"* (fl. 247);

de que, se a lei quisesse que o direito de crédito estivesse vinculado unicamente ao contato do insumo com o produto fabricado, não teria feito menção às despesas, exigindo a lei, para fins de outorga de crédito, apenas e tão somente que os insumos guardem alguma relação com a fabricação de produtos e sejam utilizados no estabelecimento fabril;

de que a Autoridade Fiscal não nega a vinculação desses insumos com o processo produtivo, apenas firma-se no pressuposto de que tais serviços não se enquadram no conceito de insumo;

de que, na falta de delimitação ou condição imposta por lei, insumo é toda utilidade que contribui em caráter essencial para o normal funcionamento de uma fábrica;

de que, para a lei, o direito de crédito nasce com a utilização de um insumo no processo de produção, fabricação ou prestação de serviços;

de que a lei, quando empregou a vocábulo "utilizado", quis fazer referência ostensiva aos bens e serviços usados, empregados, aplicados, gastos, adotados, tornados úteis, proveitosos ou que tenham alguma valia ou que serviram para alguma finalidade;

de que a Manifestante contrata com pessoas jurídicas a prestação de serviços de movimentação portuária consistentes na locação de equipamentos (pá-carregadeira)

destinadas ao transporte de matérias-primas adquiridas desde o navio até o silo;

de que a movimentação de mercadorias no âmbito de um porto constitui atividade de transporte em sentido amplo, devendo a sua remuneração ser considerada em essência com frete;

de que, relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito decorrentes de créditos distintos, pois houve dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros, sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação, sendo que o creditamento referente ao PIS-importação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II;

de que os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados com base num critério de utilização direta na industrialização enquanto que, para a lei, basta *"que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário lhe é produzida pela autoridade fiscal"* (fl. 260);

de que a Autoridade Fiscal não nega a vinculação desses insumos com o processo produtivo, apenas firma-se no pressuposto de que tais serviços não se enquadram no conceito de insumo;

de que os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária (*"carga e descarga"*; fl. 261) visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril e *"Representam valores pagos pessoas jurídicas que fornecem insumos utilizados na fabricação como requer a Lei n. 10.833/03"* (fl. 261), não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte da

contribuição em pauta, vedando a lei, unicamente, a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas;

de que a Fiscalização encontrou suposta ilegalidade do crédito sobre fretes pagos em razão de mercadorias adquiridas (importadas) sob alíquota zero, posto que não geram direito a crédito e, daí, o frete correspondente também não geraria, mas se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o raciocínio carece de congruência lógica, parecendo não remanescer dúvida razoável de que mercadoria e serviço de transporte são coisas distintas; de que, a prevalecer a interpretação adotada pela autoridade fiscal, estaria consagrada a analogia como método de interpretação suscetível de gerar obrigação tributária, em aberta contrariedade ao disposto no parágrafo 10 do artigo 108 do CTN, não havendo lei vigente que vede a escrituração e utilização de crédito sobre o insumo "transporte" quando este é normalmente tributado;

de que a Fiscalização encontrou suposta ilegalidade do crédito sobre fretes pagos em razão do transporte de mercadorias de/para armazenagem ou depósito, despesas que constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido;

e de que o empréstimo de mercadorias constitui o cerne do contrato de mútuo e quando a Manifestante está na posição de mutuária, ela adquire mercadorias com fulcro no que dispõe o art. 587 do Código Civil, sob um regime jurídico distinto do aplicável ao contrato de compra e venda e quando obtém bens destinados ao seu processo produtivo e paga pelo respectivo transporte, *"a MANIFESTANTE adquire um bem vinculado à produção da mesma natureza daquele necessário à obtenção do bem (a matéria-prima) sob o regime do contrato de compra e venda, razão pela qual não pode lhe ser negado o direito ao crédito"* (ti. 266).

Requer a declaração de nulidade do procedimento fiscal em razão da decadência do direito da Fazenda, o restabelecimento *in to/um* dos créditos glosados e a realização de diligência fiscal e perícia, pairando qualquer dúvida.

Protesta pela posterior juntada de documentos que se Fizerem necessários, bem como provar o alegado por todos os meios de prova admitidos.

É o relatório

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente em parte a impugnação.
O Acórdão n.º **16-39.439 - 9ª Turma da DRJ/SP1** está assim ementado:

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 idéias 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, cm 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 pagos 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 e 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.

Inconformada, a ora recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, e-fls. 324 e seguintes, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, pedindo em síntese:

IV — DO PEDIDO

155. Diante de todo o exposto, pede e espera a Recorrente, respeitosamente, seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformada a decisão da DRJ, reconhecendo-se a integralidade do • crédito pleiteado, com a conseqüente total homologação das declarações de compensação.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata o presente processo de glosa de créditos por parte da fiscalização.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

Preliminarmente

II – Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade

Material

Em sede de preliminar, a Recorrente alega a nulidade do procedimento fiscal “em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório da Recorrente, o que, indubitavelmente, fere o princípio da verdade material.”

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A análise dos autos permite concluir que houve a análise das operações objeto da glosa. A fiscalização não está obrigada a conhecer o processo produtivo da empresa em busca da alegada verdade material.

Além do mais, conforme consta do julgamento a quo, a referida alegação não é robusta para sustentar o pedido de nulidade.

Em matéria de processo administrativo fiscal os pressupostos de nulidade são aqueles dispostos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

“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.”

No caso concreto, não há questionamento quanto a competência para lavratura dos atos e termos, nem preterição do direito de defesa. Cito jurisprudência deste CARF.

CARF - CSRF

Acórdão nº 9303-007.494 do Processo 13819.001199/94-65 Data 16/10/2018

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/1984 a 30/04/1994
NULIDADE Não há que se falar em nulidade do lançamento quando nele encartado todos elementos essenciais à sua compreensão, não resultando qualquer prejuízo à defesa ou afronta ao art. 59 do Decreto 70.235/72. Superada essa questão, retornem os autos à Turma baixa para, continuando o julgamento, adentre no mérito do recurso voluntário. Recurso especial do Procurador parcialmente provido.

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

III – Do Mérito

III.1 - Decadência

A Recorrente alega a decadência parcial do direito do fisco de revisar a apuração da contribuição ao PIS e de glosar os créditos desse tributo relativamente ao 3º trimestre do ano-calendário de 2004.

27. No entanto, ao contrário do que alega o v. acórdão recorrido, há de se aduzir que o lançamento por homologação realizado pelo Recorrente, quanto à Contribuição ao PIS relativo aos meses de julho a setembro de 2004, já se encontra homologado tacitamente, razão pela qual o Fisco decaiu de seu direito de revisar o procedimento da Recorrente, para glosar créditos desse tributo ou exigir valores a pagar.

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Conforme assinalado pelo juízo a quo, 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.

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

III.3 – DA SISTEMÁTICA

III.3.1 – Do Conceito de Insumo

A Recorrente discorre sobre o conceito de insumo adotada pela legislação aplicável tanto ao PIS quanto à Cofins. Discorre sobre o conceito de não-cumulatividade e acerca do método indireto subtrativo. Cita doutrina, legislação e jurisprudência.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente, cabendo a análise de cada insumo glosado em consonância com o Recurso Especial nº 1.221.170/PR no STJ, em

decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, onde se firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(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.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Para fins de se tomar créditos de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo por meio dos chamados insumos não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com o mesmo.

Na sequência passaremos a análise das exclusões/glosas.

III.3.2 – Serviços Utilizados como Insumos

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços profissionais em suas atividades.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que seriam serviços gerais.

Sobre este ponto entendo que assiste razão parcial a Recorrente, devendo cada serviço ser analisado individualmente.

A jurisprudência deste CARF é ampla quanto aos serviços essenciais que dão direito ao crédito.

CARF, Acórdão nº 9303-010.079 do Processo 10954.000019/2004-72, Data 22/01/2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004 CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou

da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Geram direito ao crédito, por serem itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência, os valores decorrentes dos serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo (movimentação e descarga de carvão, movimentação interna e empilhamento, corte e arrumação de serraria)

O Recurso Voluntário menciona especificamente os seguintes serviços:

Serviços de laboratório

A Recorrente cita os serviços de laboratório.

86. Os serviços de laboratório contratados pela Recorrente estão relacionados com o controle técnico e de qualidade dos produtos por ela fabricados. Com efeito, conforme demonstrado no item 111.2 acima, a Recorrente utiliza diversos materiais químicos, como o sulfato de amônio ou sulfato de potássio, por exemplo, em diversas formulações, que irão variar conforme a condição do solo em que serão utilizadas.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

Os serviços de laboratório estão associados a atividade da empresa e dão direito ao crédito.

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de laboratório.

Serviços de limpeza

A Recorrente cita os serviços de remoção e limpeza especializada. Pois bem, para estes serviços entendo que assiste razão a Recorrente. Os serviços de remoção e limpeza especializada dão direito a crédito. Sobre o assunto cito jurisprudência deste CARF.

SERVIÇOS DE REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS DO PROCESSO PRODUTIVO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Concede-se o direito ao crédito às despesas com serviços de remoção, acomodação, tratamento adequado e armazenagem de subproduto (resíduos) inevitável ao processo produtivo. (CARF, Acórdão nº 3201-003.573 do Processo 13646.000189/2004-29, Data 20/03/2018)

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de remoção de materiais e limpeza especializada no contexto da documentação comprobatória acostada aos autos.

Demais Serviços

A Recorrente cita demais serviços, sem detalhar cada um. Nesse ponto, entendo que se trata de alegação genérica onde não é possível analisar a ligação do serviço com a atividade da empresa.

Nego provimento.

III.3.3 – Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero e de Transferências

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com fretes sobre insumos tributados à alíquota zero e de transferências internas.

A DRJ manteve a glosa sob o entendimento de que os fretes de mercadorias tributadas a alíquota zero não dariam direito ao crédito. Também menciona a falta de previsão legal para o creditamento dos fretes entre estabelecimentos.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

A questão dos créditos sobre fretes foi debatida neste CARF, sendo que me alinho a posição do frete dos insumos como sendo atividade de logística essencial para o processo produtivo. Nesse ponto, cito jurisprudência do CARF.

CARF, Acórdão nº 9303-008.060 do Processo 13971.908776/2011-03, Data 20/02/2019
PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

CARF, Acórdão nº 3401-007.377 do Processo 11080.928603/2016-17, Data 17/02/2020
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2014 a 30/09/2014 PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, frete de retorno de mercadoria sob industrialização por encomenda e despesas com ativo imobilizado creditadas extemporaneamente. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. RECONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 01. Consoante determina a Súmula CARF nº 01, haverá concomitância quando a ação judicial e o processo administrativo tenham o mesmo objeto. Conforme dispõe a referida súmula, nestes casos, a matéria comum não poderá ser conhecida pelo órgão de julgamento administrativo, cabendo a este tão somente analisar a matéria distinta da constante no processo judicial. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Diante do exposto, voto por reverter a glosa sobre o frete dos insumos tributados a alíquota zero, bem como os fretes internos de transferência entre estabelecimentos.

III.3.4 –

a) Serviços de Movimentação Portuária

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços de movimentação portuária.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de não haver previsão legal para este tipo de insumo. Explica com detalhes os motivos da glosa.

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Em que pese os argumentos da interessada entendo como correta a glosa desses serviços. Existe jurisprudência neste CARF que confirma a glosa, a qual me alinho.

CARF, Acórdão nº 3003-000.644 do Processo 13502.000434/2005-13, Data 17/10/2019
MERCADORIAS IMPORTADAS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de bem importado utilizado como insumo, o crédito se dá com base no regime estabelecido pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, não sendo aplicável o regime de creditamento previsto no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Como consequência, também não se aplicam aos serviços vinculados aos bens importados - como custo de aquisição daqueles bens - o regime de crédito das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas aos serviços de armazenagem (“internação” de matéria-prima), movimentação e demais serviços portuários. Os gastos com tais serviços não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições na importação, de maneira que resta vedado seu creditamento.

Ademais, não se vislumbra a possibilidade de creditamento dos gastos com serviços de internação e portuários em geral, sob o argumento de que seriam despesas atinentes a serviços que representariam insumo, uma vez que tais dispêndios são incorridos antes do processo produtivo, faltando-lhes a necessária relação de pertinência com a produção: em suma, não se subsomem ao conceito de insumos.

Nego provimento.

III.3.4

b) Serviços de Carga e Descarga

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços de carga e descarga no seu estabelecimento.

A DRJ manteve a glosa por entender que apenas os serviços de armazenagem relacionados com a operação de venda dariam direito a crédito. No presente caso, os serviços seriam associados a movimentação da matéria prima.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a recorrente, desde que comprovados serem serviços internos e não aqueles associados a atividade portuária.

Os serviços de transporte, carga e descarga internos dão direito ao crédito. Cito jurisprudência do CARF.

CARF, Acórdão nº 3402-006.998 do Processo 11020.720137/2017-19 Data 25/09/2019
INSUMO. TRANSPORTE DE CARGAS. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. CARGA E DESCARGA. Permite a apuração de crédito da não cumulatividade do PIS e da COFINS na modalidade aquisição de insumos os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada na prestação de serviços a terceiros.

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de carga e descarga internos no contexto da documentação comprobatória acostada aos autos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto não conhecer das preliminares de nulidade e no mérito **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário para não conhecer da preliminar de decadência e no mérito: a) reverter as glosas dos serviços de limpeza, serviços de laboratório; b) reverter a glosa sobre o frete dos insumos tributados a alíquota zero, bem como os fretes internos de transferência de produtos em elaboração entre estabelecimentos; c) reverter a glosa dos serviços de carga e descarga.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Redator designado.

Defende a Recorrente que o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem, ou seja, que a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Prossegue com o argumento de que, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, os serviços de movimentação portuária são necessários e indispensáveis ao seu processo produtivo.

Conclui a Recorrente, no sentido de que, os gastos relativos à movimentação de carga no porto, como integrantes do custo da mercadoria, geram direito a crédito

Com a devida vênia, divirjo do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator.

Esta Turma de Julgamento em composição diversa da atual, já teve a oportunidade de analisar a matéria em apreço, decidindo que as despesas incorridas com serviços de movimentação portuária geram direito ao crédito da contribuição.

Neste sentido, colaciono o precedente a seguir:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

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.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (nosso destaque) (Processo nº 11543.100064/2005-10; Acórdão nº 3201-003.170; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/09/2017)

Do voto condutor, destaco:

“Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Divirjo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se 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.”

Ainda, compreendo que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito. Neste sentido, fundamento com decisão desta Turma, em composição distinta da atual, proferida por maioria de votos e ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

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.” (Processo nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018)

Tem-se, também, a seguinte decisão que vai ao encontro do postulado pela Recorrente:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011 PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

(...)

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de crédito das contribuições em face de tais serviços, independentemente do creditamento em face dos insumos importados. (...)” (Processo nº 10783.901346/2015-13; Acórdão nº 3402-007.190; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 17/12/2019)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com serviços de movimentação portuária.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Declaração de Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Em que pese o bem fundamentado voto do relator, ousou dele divergir em relação aos fretes dos insumos tributados à alíquota zero, em que reestei vencida, com a maioria do Colegiado votando pela reversão da glosa.

Quanto a esse ponto reproduzo o acórdão nº 3401-007.377, da relatoria da conselheira Fernanda Vieira Kotzias, em que foi designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, e que acompanhei as razões expostas na declaração de voto, do mesmo redator, e faço delas a minha motivação de divergência atual:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Despesas com serviços de logística e frete marítimo para exportação. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Frete de retorno de mercadorias industrializadas por terceiros. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes. Despesas com ativos imobilizado e sua utilização de forma extemporânea, DPM, vencidos Lázaro Antônio Souza Soares, Luís Felipe de Barros Reche e Mara Cristina Sifuentes, manifestou intenção de apresentar Declaração de votos o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. E por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. E não conhecer, por unanimidade de votos, quanto a correção pela taxa Selic por concomitância com processo judicial não transitado em julgado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

As razões elencadas são as seguintes:

...

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois **o frete com a aquisição de insumos é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente**. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento. Logo, são despesas com logística de compra, que Deve ser ressaltado que o frete nas aquisições de insumos, considerado de forma isolada, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)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)

(...)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)

Observe-se, da mesma forma, que a lei expressamente concede, no inciso IX do caput do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação de venda, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à evidência, que seu creditamento não está permitido. Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”. Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

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

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

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

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

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito. O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista: (i) situações em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos é maior que a normal, como nos casos de tributação concentrada ou monofásica, nos quais o valor do crédito apurado será inclusive superior àquele que incidiu sobre o frete; (ii) casos em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida, nos

quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidirá sobre o frete; e (iii) casos em os insumos estão sendo tributados pelas contribuições à alíquota zero, ou são NT – não-tributados, ou possuem isenção, nos quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete correspondente.

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS:

i) Recurso Especial nº 1.632.310/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 15/12/2016.

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. **Aí, data vênica, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.**

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênica, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao julgar Recurso Especial deste mesmo contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 9303005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado **o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos**. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)Portanto da análise da legislação, entendo que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo**, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento**.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo**, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:**

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo; **2) Quando se trate de frete na operação de vendas**, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência:

i) Acórdão nº 9303-009.195, Sessão de 17/07/2019.

Nos termos do REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos, assim como a interpretação dada a este pela Administração Tributária, veiculada no Parecer COSIT 05/2018, assente que:

a) o “critério da essencialidade diz com (...)b) já o critério da relevância “é (...) (...)Contudo, em relação ao frete de aquisição de mercadorias (insumos) de produtos com alíquota zero é de ser provido o especial fazendário.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto, o recorrido aplicou o entendimento de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte.

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém, não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Contudo, não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

ii) Acórdão nº 9303006.871, Sessão de 12/06/2018.

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

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

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

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

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

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

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (efolhas 43 e segs), o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Observe-se.

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

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

Igualmente nesse sentido decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar Recurso Voluntário deste mesmo contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 3003000.101, Sessão de 23/01/2019:

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

(...)Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)Portanto da análise da legislação, verifica-se que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Por essas razões, voto pela negativa de provimento em relação fretes dos insumos tributados à alíquota zero.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes