



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



**Processo nº** 12585.000403/2010-94  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.454 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

**FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.  
POSSIBILIDADE**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

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

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

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS  
ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O transporte de produtos acabados, por ocorrer após o encerramento do processo produtivo, não se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da COFINS não-cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar apresentada e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) aos serviços de movimentação interna – pás carregadeiras; (ii) aos serviços de desestiva (descarregamento do navio) e de carga e descarga na importação; (iii)

aos serviços de limpeza especializada; e (iv) aos fretes sobre transferências de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte; e (II) por maioria de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos aos fretes sobre insumos tributados com alíquota zero, vencido, neste tópico, o Conselheiro Carlos Delson Santiago, que negava provimento; e (III) por voto de qualidade, para negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos créditos relativos aos fretes sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, vencidos, neste tópico, os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins (relatora), Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconheciam o direito aos créditos. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos (III) o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Gustavo Garcia Dias dos Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

## Relatório

Cuidam os autos de Declarações Eletrônicas de Compensação ("DCOMP") relativas a créditos de Cofins mercado interno, apurados no 1º trimestre de 2009, no valor total de R\$ 3.579.267,10.

Houve parcial reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 2.170.923,41, sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido, com as seguintes glosas decorrentes da controvérsia sobre o enquadramento como insumos (Despacho Decisório de e-fls. 440 e ss):

		2009	Janeiro	Fevereiro	Março
<b>Conta Contábil</b>	<b>Linha 3 - Serviços Utilizados como Insumos</b>		<b>5.318.869,81</b>	<b>6.660.211,06</b>	<b>6.365.776,91</b>
811 a 822	Serviços de Industrialização por Terceiros		1.228.009,49	3.161.684,66	3.194.838,16
204	Pá Carregadeira		156.176,45	352.829,36	177.263,27
152	Serviços de Carga e Descarga		78.375,45	202.185,75	154.090,04
209	Serviços Profissionais		5.560,00	300,00	
3061/6063	Fretes s/ Ingressos de Produtos		2.520.202,08	2.839.613,65	2.293.376,06
Relat.	Importações Desembarço-Desestiva		1.330.546,34	103.597,64	546.209,38
342	Serviços Terceiros		-	-	-

Além disso, houve glosa de despesas com Fretes sobre ingresso de produtos – Produtos adquiridos com alíquota zero e Movimentação de mercadoria entre estabelecimentos.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade. Anexa ainda, Parecer elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco, solicitado pela Associação Nacional para a Difusão de Adubos (“ANDA”), associação da qual é membro, assim como parecer técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), para examinar especificamente as etapas de seu processo produtivo e atividades que desempenha.

Na peça de defesa alega, em síntese:

- nulidade em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o conhecimento do direito creditório, o que, indubitavelmente, fere o princípio da verdade material”;
- o Auditor-Fiscal fundamenta as glosas, relativa aos insumos, nos textos das IN RFB n.º 404/2004, das Soluções de Divergência n.º 14/2007, n.º 15/2008 e n.º 43/2008 e da Solução de Consulta n.º 174/09. Contudo, este não se deu ao trabalho de enquadrar suas glosas na legislação, tendo meramente colacionado trechos da legislação e, em seguida, informado suas diversas glosas discricionariamente, sem estabelecer qualquer conexão entre as premissas legais e o fato concreto;
- o processo produtivo de fertilizantes sintéticos pode ser resumido em uma série de reações químicas e misturas de materiais para obtenção de compostos fertilizantes, sem prejuízo de outros produtos fabricados pela Requerente, como, por exemplo, produtos para nutrição animal; tendo por principal matéria-prima, em regra, a rocha fosfática. O tratamento desta matéria-prima acarreta o transporte por meio de caminhões “munck”;
- por questões de logística, possui instalações para desenvolver e entregar misturas específicas rapidamente sobre a demanda, a fim de atender as necessidades de cada cliente a cada safra e garantir uma boa colheita. Por conta disto tais locais demandam um serviço constante de remoção de resíduos, tanto para aproveitamento na produção, quanto de revenda dos produtos acabados que são literalmente “raspados” e vendidos por valores que variam de acordo com a qualidade do resíduo;
- os serviços de remoção com a subcontratação de ajudantes e os de limpeza industrial especializada mostram-se necessários na medida em que são inerentes ao processo produtivo e à geração de receita da Requerente, pois os materiais removidos quando de uma eventual queda ou acúmulo de seus resíduos são reempregados no processo produtivo;
- a pá carregadeira, ao manipular as matérias primas em pó, acaba, pela ação do seu próprio movimento ou do vento, “perdendo” pelo chão parte desses elementos, que é depois reagrupado para utilização no processo produtivo;
- no caso em análise, como verificou o próprio Auditor-Fiscal, *“foram considerados no Dacon créditos calculados sobre fretes de aquisições de insumos*

*tributados à alíquota zero". Ou seja, os insumos não foram tributados pela contribuição, mas os fretes o foram;*

- segundo a melhor técnica contábil, os gastos relacionados à aquisição de matéria-prima e sua transferência entre estabelecimentos compõem o custo de aquisição desses insumos;

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

- o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque. Portanto, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, denota-se a total necessidade de a Requerente contratar tais serviços de movimentação portuária;

- das fotos anexadas, observa-se que naquela parte do processo industrial, a pá carregadeira coleta o material e o despeja em abertura que acessa um elevador, que movimenta o material para a parte superior do maquinário responsável por processá-lo. Nessa parte superior, ocorre a dosagem e a mistura do produto, que, em seguida, é despejado no caminhão para entrega ao cliente. Os créditos calculados sobre os custos com movimentação interna são considerados plenamente hígidos pelo CARF;

- o carregamento de caminhões com produtos acabados não tem outra finalidade senão viabilizar o transporte. Ou seja, o referido serviço qualifica-se como preparação à venda, compondo o frete dessas operações, que é passível de creditamento.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) consoante acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DEFINIÇÃO.

*Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica.*

SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS INDIRETAMENTE 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.*

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA. IMPOSSIBILIDADE.

*Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de matéria-prima. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado.*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DESPACHO DECISÓRIO - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA.

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

DESPACHO DECISÓRIO. JULGAMENTO EM CONJUNTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

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

PRODUÇÃO DE PROVA. ÔNUS E PRECLUSÃO.

*O ônus da prova recai a quem dela se aproveita, assim, compete à Fazenda Pública fazer prova da ocorrência do ocorrido fato gerador da obrigação tributária; bem como compete ao Contribuinte provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal.*

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa. É de se destacar a solicitação de que o presente processo seja julgado em conjunto com o processo administrativo nº 12585.000407/2010-72, que aborda créditos relativos ao PIS, para o mesmo período, e ainda pendente de apreciação.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3401-011.454 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000403/2010-94

## Voto Vencido

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

Inicialmente, cumpre registrar que a discussão aventada neste processo em muitos pontos não é nova e já foi objeto de análise no CARF, citando-se como exemplo os Processos n.º 13811.002244/2005-47, 10880.945033/2013-07 e 13811.002248/200525, que também envolviam pedidos de compensação formulados pela Recorrente, em períodos distintos.

Dito isto, o recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Havendo arguição de preliminares, passo à análise.

### *1. Preliminar - Da alegação de Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material*

Afirma a Recorrente:

18. Caberia, portanto, à Fiscalização e à DRJ, assegurarem-se de conhecer pormenorizadamente o processo produtivo da Recorrente, no qual são gerados os créditos da não cumulatividade de PIS e Cofins, para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado pela Recorrente e, não somente, como efetivamente ocorreu, proceder à glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada no procedimento de fiscalização.

19. Com efeito, especificamente no que tange à classificação do que é ou não “insumo” para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, é conditio sine qua non que o Agente Fiscal procure conhecer o processo produtivo do Administrado, e não simplesmente proceda a classificações com base em ilações e leituras genéricas sobre a matéria.

Contudo, razão não lhe assiste conforme esclarece o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, relator do Acórdão n.º 2003-003.671 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, no tocante ao alcance do princípio da verdade material, pelo qual a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção:

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia ou do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos

No caso em tela, restou atendido o princípio da verdade material, uma vez que a Autoridade Fiscal apreciou o direito creditório, com base na sua convicção, a partir de vasta documentação fiscal e demais informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal colacionada aos autos .

Assim, entendo por rejeitar tal alegação.

## 2. *MÉRITO - Conceito de insumo*

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN n.º 247/2002 e n.º 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp n.º 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de

essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado o disposto no art. 21 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF nº 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelos contribuintes.

### 2.1. Pá-carregadeira

De acordo com o referido Parecer Técnico acostado aos autos, os serviços com pá-carregadeira podem ser assim descritos:

Tais equipamentos são utilizados para carregamento de matéria-prima tanto para transporte como para produção. Soa carregadas diariamente toneladas desses materiais o que torna impossível a operação manual, pois interferiria na produtividade, sendo, portanto, essencial e relevante à atividade.

Sobre estes serviços, defende a Recorrente:

71. Antes de qualquer coisa, é importante frisar, novamente, que o processo produtivo da Recorrente envolve a utilização de matérias primas na forma de micro partículas (pó), como já esclarecido anteriormente. E esses elementos – diz-se com o perdão da obviedade – não se transportam sozinhos, mas precisam ser carregados de alguma forma.

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

73. Para ilustrar a necessidade desse serviço, a Recorrente colaciona algumas fotos da pá carregadeira em ação, demonstrando como ela é essencial para transportar elementos que se apresentem fisicamente na forma de micro partículas:

Foram ainda apresentadas imagens:



Considerando-se o ramo de atividade da empresa, que deve adotar procedimentos mais rígidos de higiene e manuseio com vistas à manutenção das propriedades químicas e principalmente físicas dos fertilizantes, tais exigências, se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto, de modo que estes serviços devem ser considerados como insumos.

## 2.2. Serviços de Desestiva (descarregamento do navio) e de Carga e Descarga

A glosa foi mantida sob o fundamento principal de que os serviços não são consumidos ou aplicados na fabricação do produto:

(...) “não oferecem ensejo à tomada de créditos, posto que não são consumidos ou aplicados na produção ou fabricação de produto, sequer sendo utilizados na linha de produção da empresa, visto que respeitantes a etapa anterior à fabricação de produtos e ao do transporte propriamente dito do porto até a empresa, pois referem-se ao descarregamento da embarcação.”

A Recorrente, por sua vez, contesta a glosa sobre os dispêndios com tais serviços:

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

132. Em apertada síntese, o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem.

133. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

...

135. Assim, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, como já explorado no tópico **III.1**, denota-se a total necessidade de a Recorrente contratar tais serviços de movimentação portuária.

Destaca ainda as razões do voto condutor elaborado pela relatora, Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, também deste contribuinte:

Movimentação Portuária: Discorre a Recorrente sobre a natureza de tais serviços e nesse aspecto tem razão a defesa quando alude aos conceitos de capatazia e estiva definidos no 2 art. 57, § 3º, incisos I e II da Lei nº 8.630, de 1993, destacando a importância da contratação dos referidos serviços para recepção a da matéria-prima. Embora não acostue documentos para comprovar, no entanto considerando que referida glosa não ocorreu pela não comprovação dos serviços contratados e sim por uma interpretação conferida pela autoridade jurisdicionante e instância a quo aos dispositivos da lei já destacados no presente voto, rejeita-se a glosa referente a essa rubrica. Pelo expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao creditamento em relação aos serviços de laboratório, serviços de frete para aquisição de insumos não tributados e aos serviços de movimentação. (Acórdão nº 3302-002.922)

Outrossim, nos autos de outro Processo nº 12585.000119/2010-18, o Conselheiro Relator Leonardo Correia Lima negou provimento à reversão da glosa, sendo vencido pela maioria, de modo que neste ponto o Voto Vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, cuja detida análise adoto como causa de decidir:

(...) 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, dirijo 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, geral 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.”

Desse modo, por considerar que os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da Recorrente, sendo utilizados no processo de produção dos fertilizantes, a subtração de tais serviços privaria o processo produtivo do próprio insumo importado, devendo ser revertida a glosa.

### 2.3. Serviços de Limpeza

#### 2.3.1. Alteração do critério jurídico

Primeiramente, ante de tratar do objeto dos serviços de limpeza, há de ser abordada a afirmação da Recorrente de que houve inovação no julgamento:

96. A DRJ, contudo, diante da argumentação da Recorrente – e provavelmente identificando a inexistência de fundamentos jurídicos para a manutenção da glosa –, desviou-se do cerne do litígio instaurado nos autos.

97. De fato, note-se que a DRJ não profere uma única palavra sequer acerca do enquadramento, ou não, no conceito de insumo, dos serviços de limpeza especializada para reaproveitamento de resíduos. Isto é, a DRJ não combate, nem indiretamente, a cuidadosa demonstração da natureza de insumo desses dispêndios oferecida pela Recorrente.

98. **Pretendendo, ao arrepio da Lei, inovar nos autos – inaugurando novíssimo motivo de glosa – a DRJ buscou substituir as malferidas fundamentações do Despacho Decisório por novas razões que, no seu entender, seriam capazes de dar novo vigor ao Despacho.**

Isso porque, a DRJ, ao contrário do que dispôs o Despacho Decisório, entendeu que os serviços de limpeza até poderiam ser enquadrados como insumo, desde que fosse possível verificar que os prestadores de serviços contratados fossem constituídos como pessoa jurídica. Veja-se:

**92.** Quanto aos “Serviços de Limpeza Especializada”, pela informações contidas nos autos, não há como saber a quem foram pagos, se a pessoas físicas, ou se a pessoas jurídicas, o que poderia ensejar a classificação de tal serviço como “insumo”, a teor do art. 8º, inciso I, alínea “b”, e § 4º, I, da IN SRF nº 404/2004.

**Art. 8º** Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

(...)

**b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:**

**b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou**

(...)

**§ 4º** Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

(...)

**c) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;**

**93.** Assim, pelo acima exposto, entendo correta a glosa promovida pelo Auditor-Fiscal.

De fato, a meu ver, a decisão recorrida ultrapassa a motivação adotada pela fiscalização que em nenhum momento questionou a natureza dos prestadores de serviço.

Ocorre que não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração, portanto, configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146, do CTN, caracterizando inovação do lançamento.

E em atenção aos princípios da ampla defesa e do contraditório, a nulidade da decisão recorrida pode ser arguida mesmo de ofício.

Em contrapartida, nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, sendo possível decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

No caso dos autos entendo que está presente uma questão maior que indica razão à Recorrente no que diz respeito ao próprio mérito do direito alegado, razão pela qual supero a

nulidade para analisar o mérito por entender que é possível prover o recurso do Recorrente nesse ponto.

### 2.3.2. Do objeto dos serviços de limpeza

A Recorrente, em síntese, afirma não se tratar de “*um mero serviço de limpeza geral*”:

111. Isso porque os serviços de remoção com a subcontratação de ajudantes – frise-se que a Recorrente apenas contrata pessoas jurídicas, não possuindo qualquer relação jurídica com eventuais pessoas físicas subcontratadas por estas para a consecução do serviço – e os de limpeza industrial especializada mostram-se notoriamente essenciais ao curso do processo produtivo da Recorrente, na medida em que o seu processo produtivo utiliza matérias primas que sofrem com a ação do tempo, da umidade e da temperatura. A exemplo disso, pode-se citar que os materiais químicos em pó, que sofrem desperdício e se espalham nos estabelecimentos em que são manuseados, com a ação do vento, por exemplo.

112. Estes itens são inerentes ao processo produtivo e à geração de receita da Recorrente, pois os materiais removidos quando de uma eventual queda ou acúmulo de seus resíduos são reempregados no processo produtivo.

113. A título ilustrativo, confira-se que a pá carregadeira, ao manipular as matérias primas em pó, acaba, pela ação do seu próprio movimento mecânico ou do vento, deixando pelo ambiente parte desses elementos.

...

115. Assim, os resíduos depositados nos locais de armazenagem são retirados mediante raspagem e reempregados no processo produtivo, no caso de matérias-primas, ou vendidos, no caso de produtos acabados.

Nos quesitos elaborados pela própria Recorrente, constantes do Parecer Jurídico contratado, há o seguinte descritivo sobre estes serviços:

2.2.8.1) Serviço de limpeza industrial e remoção de resíduos (raspagem/recolhimento/remoção de resíduos *de fertilizantes* que são derrubados na área de produção por conta de sua natureza fina e leve (assemelhada ao pó) e que serão reaproveitados e inseridos novamente no processo produtivo e devem *ser* retirados para reduzir impactos ambientais).

No Parecer Técnico, verifica-se a seguinte informação:

**Serviço de limpeza** — Limpeza dentro da área de armazenamento após a retirada do produto para poder descarregar outro tipo de material. Esse serviço é necessário principalmente para que não haja contaminação (Figura 11)

...

As atividades dos serviços de limpeza na empresa são:

- remoção de resíduo de matéria-prima nos equipamentos para que não danifiquem (como por exemplo, corrosão devido as matérias-primas serem higroscópicas);
- remoção de produtos para não haver risco de contaminação;
- contribui na segurança de trabalho para que não haja aumento de particulados no ambiente de trabalho;

- limpeza dos tanques de H<sub>3</sub>PO<sub>4</sub> (ácido fosfórico) para não haver perda de capacidade do equipamento pois, após um tempo há o aparecimento de crostas no interior dos tanques perdendo a capacidade de volume útil;

Especificamente em relação à glosa em discussão, relativa a outro período, por tratar-se de caso semelhante, do mesmo contribuinte reproduzo as razões de decidir trazidas pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator do Acórdão nº 3201-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

#### **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.

Também faço referência a um terceiro processo, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad no Acórdão nº 3302005.813:

Partindo-se do conceito já acima esposado, tem-se que a referida limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se sedimenta sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Sendo assim, voto por reverter a glosa apenas em relação aos serviços de limpeza especializada.

#### **2.4. Fretes- Aquisições Produtos não Tributados**

Nesse ponto, as glosas foram mantidas sob o fundamento de que *nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.*

Discordo, contudo, do entendimento retratado de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

Nesse sentido, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

**CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

A Lei no 10.637/2002, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

**INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.**

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.**

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.**

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

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

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

**COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.**

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

**FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.**

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão nº 3402003.968–4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe reversão da glosa.

## 2.5. Fretes Transferência entre estabelecimentos

A fiscalização realizou a glosa apurada sobre o frete de transferência:

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

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que:

(...) os fretes sob a alcunha de “*Remessa Consignação*”, conforme descritivo elaborado pela própria Autoridade Fiscal – “*REMESSA CONSIGNAÇÃO ZCON - frete na remessa em consignação para venda (código geralmente utilizado para operações estaduais)*” – referem-se a fretes sobre vendas, o que regularmente confere à Recorrente direito a créditos, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Assim, como a consignação tem por premissa a operação compra e venda, o frete a ela relativo deve receber o mesmo tratamento jurídico do frete com vendas.

Ademais, afirma que os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos devem ser somados ao custo de aquisição, sendo passíveis de gerar crédito:

168. Deveras, a Recorrente, por diversas razões, necessita movimentar os produtos entre suas unidades.

169. Ora, o Brasil é um país que sabidamente não dispõe de grande estrutura logística, sendo que os exportadores e importadores enfrentam diversas barreiras para produzir e vender seus produtos, com falta de locais para armazenagem e de meios de transporte adequados, sem mencionar as péssimas condições das estradas.

170. Além disso, como já apontado, o país não é autossuficiente em produção de matérias-primas para fertilizantes, o que obriga indubitavelmente a Recorrente a importar e armazenar os insumos necessários para tal produção.

171. Com efeito, os gargalos existentes na logística brasileira são de conhecimento geral, sendo que as estruturas portuária e rodoviária precárias prejudicam o cumprimento de prazos contratados com clientes. Note-se que os produtos produzidos pela Recorrente são de uso agrícola, os prazos da safra devem ser rigorosamente observados, sob pena de acarretar severos prejuízos ao agricultor e, por consequência, à Recorrente, já que o cliente deixaria de fazer negócios por conta do descumprimento dos prazos acordados.

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

...

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

Sobre o entendimento na matéria cita-se como precedente o Acórdão nº 3301-010.220 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deste mesmo contribuinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

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

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

INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes no transporte de insumos (matérias-primas), ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País geram créditos das contribuições.

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS.  
DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com o serviço de frete interno para transferência de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, ou mesmo serviço de frete entre estabelecimento e armazém, que integram o processo produtivo e constituem custo de produção.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o creditamento sobre:

- Serviços de Movimentação Interna – Pás Carregadeiras;
- Serviços de Desestiva (descarregamento do navio) e de Carga e Descarga
- Serviços de limpeza especializada;
- Fretes sobre insumos tributados com alíquota zero;

- Fretes sobre transferências entre estabelecimentos da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

## Voto Vencedor

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos créditos relativos aos fretes sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, coube a mim, em relação a essa matéria, a elaboração do voto vencedor, o que passo a fazer em sucessivo.

Em primeiro lugar, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, o que não alcança todas as atividades desenvolvidas pela empresa. E como o frete entre estabelecimentos da empresa de produtos acabados ocorre para além da finalização da produção, não há como considerá-lo insumo para fins de creditamento das Contribuições.

Esse ponto foi expressamente abordado no REsp 1.221.170, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

**Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

Nesse sentido, não sendo o transporte de produtos acabados insumo da produção, em relação a ele não é permitido o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Além disso, a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, s.m.j., não constitui uma operação de venda, de tal sorte que também não é possível o aproveitamento de crédito sobre esse frete com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

É de se destacar, ainda, que a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de negar o aproveitamento de crédito em relação ao frete de transferência entre estabelecimentos de produtos acabados, conforme bem explorado no voto condutor do Acórdão 9303-013.595, de 18/11/2002, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem essas razões de decidir:

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto referido no inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - “*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*” se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos da empresa inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo**

**vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI – Agravo Interno improvido.” ((agInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (grifo nosso)

Exatamente **no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:**

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. **Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.** Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a crédito a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento**

**relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, 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. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.**

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1o.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** **Nesse sentido:** AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de**

**créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, por nenhum desses incisos, o que implica a negativa de provimento do recurso especial, no caso em análise.

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170, e entendendo que, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda, deva ser mantida a glosa feita pela Fiscalização sobre o frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação a essa matéria.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles