



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000406/2010-28
ACÓRDÃO	3302-014.941 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS/PASEP e da COFINS, geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos dotados de essencialidade e relevância, na atividade da empresa. Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, 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/Pasep e COFINS.

SERVIÇOS PROFISSIONAIS – LIMPEZA ESPECIALIZADA E REMOÇÃO DE RESÍDUOS NO PARQUE FABRIL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os serviços de limpeza industrial especializada mostram-se notoriamente essenciais ao processo produtivo da Recorrente, na medida em que se utiliza matérias primas que sofrem com a ação do tempo, da umidade e da temperatura. Direito ao creditamento em relação aos serviços de remoção de resíduos no processo industrial.

SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA – CARGA, DESCARGA E DESESTIVA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

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

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

As despesas de fretes relativas às compras de produtos tributados com alíquota zero das contribuições (PIS 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.

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

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento PER/DCOMP nº 24294.86396.290110.1.1.11-1034, transmitido com fundamento em créditos de COFINS – Mercado Interno, referentes ao 4º trimestre de 2009, apurados no regime não cumulativo de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; cujo crédito total pleiteado tem o montante de R\$ 6.249.177,08.

A Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade em 10.03.2015, contra o Despacho Decisório da DERAT SP, que homologou parcialmente o valor de R\$ 3.283.104,02, em que refutou os argumentos que levaram ao indeferimento do valor de R\$ R\$ 2.857.751,66, constante do total do pedido inicial.

A 17ª Turma da DRJ/RJ - Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), no Acórdão 12-093.141, de 27.10.2017, prolatou decisão pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, não reconhecimento do direito creditório, nos termos que seguem:

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: 01/07/2009 a 30/09/2009

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 arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Tomando ciência da decisão proferida pela A 17ª Turma da DRJ/RJ, da qual foi cientificada em 18.01.2018, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 19.02.2018, em que refutou os argumentos que fundamentaram a decisão, resumidamente, nos itens que seguem:

EM PRELIMINARES arguiu pela necessidade de julgamento deste processo em conjunto com o processo administrativo nº 12585.000410/2010-96, conexo a este pela mesma materialidade, em consonância com o quanto dispõe o artigo 47 do RICARF. Alegou, também em preliminar, a Nulidade do Despacho Decisório/Ofensa ao Princípio da Verdade Material, relativamente à falta da motivação e o da legalidade.

QUANTO AO MÉRITO, a Recorrente fez descritivo de suas atividades, enfatizou o conceito de insumos para fins de PIS/Pasep e COFINS, tratou de parecer elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco em que apresentou estudos sobre insumos no âmbito de PIS/COFINS quando integrarem o funcionamento do processo ou do produto. Após, elencou os seguintes itens:

III.2.3 – Serviços Utilizados como Insumo: Alegou que decisão recorrida reiterou o despacho decisório, mantendo as glosas sobre os créditos apurados de serviços de “Movimentação Interna – Locação de Pás Carregadeiras”; “Serviços Profissionais – Limpeza Especializada” ; “Serviços de Descarga e Desestiva”. Defende a reversão das glosas uma vez que os serviços em questão são essenciais para o seu processo produtivo.

Após, passa a tratar especificamente sobre cada serviço glosado, além de fretes que entende serem passíveis de cálculo de crédito:

III.2.3.a – Serviços de Movimentação Interna – Pás Carregadeiras

III.2.3.b – Serviços Profissionais – Limpeza Especializada e Remoção

III.2.3.c – Serviços de Movimentação Portuária – Carga, Descarga e Desestiva

III.2.4 – Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero

III.2.5 – Fretes Relativos a Movimentação de Mercadoria entre Estabelecimentos.

Em petição protocolada em 12.11.2018, a Recorrente enfatizou aspectos do conceito de insumo com base no acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, em seus elementos da essencialidade e relevância, bem como juntou Parecer Técnico descritivo de todos os procedimentos por ela adotados para a elaboração dos produtos, mencionando, inclusive, os bens e serviços utilizados em cada etapa. Referido parecer técnico é composto por:

- (i) Relatório explicativo das etapas industriais da produção dos fertilizantes pela Recorrente; e
- (ii) Resposta aos quesitos formulados pela Recorrente em atenção aos itens glosados pela Autoridade Fiscal.

Reforçou a defesa quanto aos serviços profissionais utilizados como insumo, “Serviços Profissionais – Limpeza Especializada”, que foi apontado como essencial ao processo produtivo dos fertilizantes e relevante à atividade da Recorrente, destacando as atividades dos serviços de limpeza:

- Remoção de resíduos 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;

Destacou como essenciais e relevantes os serviços de “Movimentação Interna – Locação de Pás Carregadeiras, os “Serviços Profissionais – Limpeza Especializada e Remoção” e os serviços de “Movimentação Portuária” e “Carga e Descarga”.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I - ADMISSIBILIDADE

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

II - PRELIMINARES**1 – Necessidade de julgamento em conjunto**

A Recorrente pugna pela CONEXÃO entre o presente feito e o PAF nº 12585.000410/2010-96, pela mesma materialidade, em consonância com o quanto dispõe o artigo 47, do RICARF.

A Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), conceitua e prevê o rito do processo conexo:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - **Conexão**, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;
(...)

Art. 89. (...)

§ 4º **Os processos conexos**, decorrentes ou reflexos e os que retornarem de diligência ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais para julgamento por Turma Ordinária, bem como os processos com embargos, serão distribuídos ao mesmo relator ou redator, independentemente de sorteio, ressalvados os casos de retorno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de embargos, cujo relator ou redator não mais integre a Turma de origem, que serão apreciados por essa, **mediante sorteio entre seus conselheiros**. (Grifei).

Assim, nos termos do § 4º do art. 89 – RICARF, a conexão entre processos ocorre por ocasião da distribuição eletrônica, exceto às exceções previstas, ou seja, no retorno de diligências e embargos de declaração.

Em julgamento ocorrido em 14.05.2024, a 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF enfrentou o tema, decidindo pela impossibilidade de vinculação pela conexão. Veja-se:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Data do fato
gerador: 31/12/2016. SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO.
IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste a possibilidade de sobrestamento do processo até que se dê o trânsito em julgado de ação judicial que verse sobre o mesmo objeto da demanda ora discutida haja vista a ausência de previsão legal para tanto. O Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não autoriza a suspensão do trâmite processual, o mesmo acontecendo em relação ao Regimento Interno do CARF, que não prevê tal possibilidade em casos tais.

VINCULAÇÃO. CONEXÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo previsão na legislação processual tributária, não é possível a vinculação por conexão, mesmo que no caso concreto se mostre que a conexão implica em homologação ou não dos direitos creditórios em questão, a depender da decisão proferida no conexo. (Acórdão 1401-006.960, Relator Fernando Augusto Carvalho de Souza, Sessão de 14.05.2024). (Grifei).

Observa-se que o indeferimento do pedido de conexão toma como base a não existência de previsão legal. Mesmo em situação anterior à publicação do novo RICARF, outros julgados do CARF já decidiam pela impossibilidade da vinculação por conexão, seja por se encontrar em estágio processual distinto, seja pelo início do julgamento de um dos processos.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Exercício: 2003 VINCULAÇÃO. CONEXÃO. IMPOSSIBILIDADE. **Não é possível a vinculação por conexão do presente feito a outro processo que se encontre em estágio processual distinto.**

SOBRESTAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

Não encontra respaldo no Regimento Interno do CARF ou no RPAF o pedido de sobrestamento razão pela qual não pode ser acatado. (Acórdão 1401-006.028, Relator Daniel Ribeiro Silva, Sessão de 17.1.2021). (Grifei).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2003 MEMORIAL. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE ALEGAÇÕES E DOCUMENTOS. CONHECIMENTO PARCIAL. (...)

SOBRESTAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

Não encontra respaldo no Regimento Interno do CARF o pedido de sobrestamento, mormente quando não se vislumbra que a decisão a ser tomada no outro processo possa ser prejudicial ao presente feito.

VINCULAÇÃO. CONEXÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a vinculação por conexão do presente feito a outro processo cujo julgamento de segunda instância já foi iniciado.

(...) (Acórdão 1401-004.721, Relator Carlos André Soares Nogueira, Sessão de 16.9.2020). (Grifei).

Orientando-se pelo previsto no RICARF, tais situações são solucionadas a partir da distribuição inicial, via sorteio, de modo a prevalecer a prevenção e o princípio da publicidade dos atos da Administração Pública, com exceção dos casos ali previstos.

Voto pelo não conhecimento desta preliminar.

2 – Da Nulidade do Despacho Decisório / Ofensa ao Princípio da Verdade Material

A Recorrente alegou que da forma pelo qual fora realizado a glosa de seus créditos, atingiu os princípios da verdade material, e em razão da superficialidade da análise, ofendeu o princípio da motivação e da legalidade, maculando o ato de nulidade.

Para a Recorrente, caberia à Fiscalização conhecer, pormenorizadamente, o seu processo produtivo para identificar com certeza os itens que geram créditos das contribuições, verificando ou não os créditos por ela indicados. O artigo 2º da Lei nº 9.784/99 foi apontado como indutor do princípio da verdade material, e para o caso presente, na ótica da Recorrente, em sua falta surge o vício no ato administrativo.

Ao tratar de nulidades, Marcos Vinicius Neder e Thais De Laurentiis¹ ponderam que:

Nesse contexto, as nulidades podem ser formais em que o defeito é na aplicação da norma processual (obediências aos pressupostos, requisitos e condições dos atos previstos em lei) ou na produção e valoração da prova no processo. Neste último, o julgador deve examinar a formação (licitude) e o ingresso da prova (legitimidade) no processo, bem como os meios de prova. a valoração da prova, as regras de ônus da prova, contraditório etc. As nulidades podem se referir também à vícios materiais relacionados à aplicação da norma tributária (examinar a adequação do preceito legal no caso sub judice) em que os defeitos do ato surgem em razão da errônea aplicação da regra matriz de incidência (aspectos: material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo) bem como na ignorância ou num falso convencimento sobre a existência do fato (erro de fato).

Em outras palavras, enquanto o vício formal diz respeito aos requisitos procedimentais de exteriorização do ato administrativo, o vício material é de respeito a seu conteúdo.” (Grifei).

Pode-se constatar a convicção e motivação que levaram a Fiscalização a decidir pela homologação parcial do PER/DCOMP ora sob análise, em que houve o descritivo do processamento do feito, a análise das informações fornecidas, do contrato social, a análise da legislação aplicável, o enquadramento dos itens relacionados na conta contábil e linhas do DICON

¹ NEDER, Marcos Vinicius. LAURENTIIS, Thais De. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 4ª. Ed. São Paulo, SP: EDDA, 22023, p. 645.

utilizados pelo Recorrente. Após, a Autoridade Fiscal indicou os itens que considerou passíveis de créditos e aqueles não passíveis de crédito, efetuando criteriosa análise para estes últimos.

Deste modo, foi observado o art. 50, da Lei nº 9.784/99, em que os atos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, e com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram, não haverá discricionariedade quando se trata de ato vinculado, como é o caso presente.

A tese da Recorrente é no sentido da existência de vícios materiais relacionados à aplicação da norma tributária (regra matriz – base de cálculo e alíquota) ou em um falso convencimento sobre a existência de fato, partindo-se de averiguação superficial, a qual não teria considerado os elementos essenciais de seu processo produtivo.

A existência de eventual vício apontado pela Recorrente não prejudicou a ampla defesa como um todo, ao contrário, a questão da preliminar de nulidade arguida confunde-se com o próprio mérito, posto que houve a clara motivação e devida fundamentação dos valores lançados.

O CARF tem adotado esta mesma linha de raciocínio:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, **cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa. (...)**

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

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento em que preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinada. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. ADMINISTRADORA DE PLANO DE SAÚDE. SERVIÇOS DE COBRANÇA E REPASSE DE MENSALIDADES. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. DECISÃO SANEADORA. QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA.

1. Não se considera sem fundamentação a decisão que, de forma sucinta, aprecia as questões próprias do despacho saneador.
2. As matérias de ordem pública decididas por ocasião do despacho saneador não precluem, podendo ser suscitadas na apelação, ainda que a parte não tenha interposto o recurso de agravo.
- 3. As preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinadas.**
4. Recurso especial desprovido. (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.359.501 - SP (2011/0265353-9), Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 18/02/2016, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJE 23/02/2016). (Grifei)

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

Voto pelo não conhecimento desta preliminar.

III - DO MÉRITO

3.1. Da Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS / Da Legitimidade dos Créditos Apropriados pela Recorrente/ Dos Serviços Utilizados como Insumo

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

Diz a Recorrente que no Brasil (um dos maiores consumidores mundiais de fertilizantes) atua na importação, comercialização e distribuição de matérias-primas e na produção de ingredientes para nutrição animal e de fertilizantes para aplicação em todas as culturas agrícolas. No entanto, pelo fato de o Brasil não ser auto-suficiente na produção de matérias prima, importa grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo.

Fez descritivo de seu processo produtivo, adentrou no conceito de insumos tendo por base a sua atividade, transcreveu a opinião do jurista Professor Marco Aurélio Greco, a partir de parecer elaborado a pedido da Associação Nacional para a Difusão de Adubos (“ANDA”), da qual faz parte.

Descreveu as glosas sobre os créditos apurados de serviços tomados: Serviços de “Movimentação Interna – Locação de Pás Carregadeiras”, “Serviços Profissionais – Limpeza

Especializada” e “Serviços de Descarga e Desestiva”, todos considerados essenciais ao seu processo produtivo.

Assegurou que não merecem prosperar as razões da DRJ, uma vez que os serviços em questão são essenciais para o seu processo produtivo, de forma que se adequam perfeitamente ao conceito de insumo atualmente concebido pela jurisprudência para a consecução da não cumulatividade de PIS/COFINS.

Passo a análises dos itens recorridos, na mesma ordem do Recurso Voluntário.

3.2 Serviços de Movimentação Interna – Pás Carregadeiras

A Recorrente descreveu como ocorre a utilização do equipamento “Pás Carregadeiras”, em seu processo produtivo:

39. Após o período de estocagem, inicia-se o processo de mistura de grânulos, cuja finalidade é a produção de compostos com teores de nitrogênio, fósforo e potássio requeridos nas formulações de fertilizantes, a depender do tipo de solo e cultura agrícola a que se destinam.

40. Durante esse processo, **as matérias-primas são abastecidas em uma moega, com a utilização de pás carregadeiras, e são transportadas por um elevador de canecas até a peneira.** O produto granulado é conduzido ao silo de matéria prima, ao passo que o embocado é reconduzido à moega e o pó, ao box de varredura. (Grifei)

Conforme descrito, as pás carregadeiras fazem o traslado das matérias primas, produtos acabados e resíduos dentro das fábricas da Recorrente, carregando os caminhões, fazendo o transporte entre unidades industriais, ou levando os fertilizantes para o comprador. Para ilustrar a necessidade desse serviço, a Recorrente colacionou em seu Recurso Voluntário fotos da pá carregadeira em ação, demonstrando como ela é essencial para transportar elementos que se apresentem fisicamente na forma de micropartículas. Além disso, anexou Laudo Técnico especificando os referidos serviços.

A pá carregadeira, conforme relatou a Recorrente, coleta o material e o deposita em um alçapão, que leva a matéria prima para o próximo estágio de produção ou a transporta para os caminhões.

A DRJ 07, no Acórdão 12-093.141 tratou do assunto da seguinte forma (fls. 532):

69. Em sentido inverso, os serviços de movimentação interna de produtos acabados e resíduos dentro da fábrica e aqueles que se destinam ao carregamento de caminhões para o transporte externo dos produtos – **não**

se enquadram no conceito de insumos, inexistindo comprovação de uma direta vinculação dos mesmos com a produção, o que permite dizer que se realizam anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma. (Grifei)

Na sequência, no entanto, houve uma espécie de dúvida por parte do julgador: “71. De fato, diante do posicionamento da Fiscalização, não restou claro o porquê da não aceitação dos créditos advindos da prestação de serviços de locação de pás carregadeira e mão-de-obra para realizar serviços de alimentação de insumos na produção.”

72. Entendo que, na alimentação de insumos na produção, os serviços de locação de pás-carregadeiras e mão-de-obra (não sendo os pagamentos da mão-de-obra efetuados a pessoas físicas) poderiam ensejar direito a crédito.

73. Frise-se que os serviços desenvolvidos internamente no estabelecimento da Empresa, envolvendo movimentação de produtos acabados e resíduos e carregamento de caminhões (remoção de materiais/carga/descarga), em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto, sendo realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma. (Grifos do original).

Passo a análise.

O CARF tem tratado da matéria. A Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, decidiu que 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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. 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. **qualquer etapa anterior de produção** de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - Bens ou serviços **que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;** (Grifei)

Entendo que cabe razão à Recorrente.

Firmei convencimento de que os serviços oriundos da pá carregadeira caracterizam-se como essenciais no processo produtivo da Recorrente, à medida que coleta o material/matéria prima e o deposita em um alçapão, e que permite o transporte da matéria prima para o próximo estágio de produção, sendo parte incontestada do seu processo produtivo. Atende aos requisitos legais a serem considerados insumos e permitir direito ao crédito das Contribuições.

Voto por dar provimento a este ponto.

3.3 Serviços Profissionais – Limpeza Especializada e Remoção

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

Em relação à decisão prolatada pela DRJ sobre a matéria, pretendeu, no entender da Recorrente, inovar nos autos inaugurando novo motivo de glosa, buscando substituir a fundamentação do Despacho Decisório por novas razões. Assim, não tendo sido suscitada, sequer indiretamente, no despacho decisório, a inaptidão dos créditos de serviços de limpeza especializada em razão da característica dos prestadores, mas apenas pela natureza dos próprios serviços, não há como se permitir que tal motivo de glosa seja inaugurado em julgamento de

primeira instância, por autoridade incompetente para tanto. Pede a anulação da decisão da DRJ neste ponto.

Alternativamente, pede a análise das razões apresentadas.

Diz a Recorrente: “(...) 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.”

Constitui etapa inerente 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. 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.

Assim, consoante afirmou a Recorrente, durante o procedimento de descarga dos caminhões, é imprescindível o serviço dos trabalhadores que são responsáveis por coletar a matéria-prima que permanece na carroceria do caminhão, mesmo após a passagem pelo tombador, garantindo o seu integral aproveitamento no processo produtivo. Esses trabalhadores costumam ser contratados junto ao sindicato local de movimentação de mercadorias. Durante essa etapa, ocorre, ainda, a coleta de amostras para controle de qualidade.

Reforçou a defesa quanto aos serviços profissionais utilizados como insumo, “Serviços Profissionais – Limpeza Especializada”, que foi apontado como essencial ao processo produtivo dos fertilizantes e relevante à sua atividade.

Apresentou trecho do contrato de prestação dos serviços. Destacou em petição, a respeito de Parecer Técnico por ela juntado composto por (i) Relatório explicativo das etapas industriais da produção dos fertilizantes pela Recorrente; e (ii) Resposta aos quesitos formulados pela Recorrente em atenção aos itens glosados pela Autoridade Fiscal. Na oportunidade, reforçou a defesa quanto aos serviços profissionais utilizados como insumo, “Serviços Profissionais – Limpeza Especializada”, que foi apontado como essencial ao processo produtivo dos fertilizantes e relevante à atividade da Recorrente.

Compulsando o Parecer Técnico nº 21 025-301, emitido pela Instituto de Pesquisas Tecnológicas em 14.05.2018, juntado aos autos pela Recorrente, temos:

Serviços de Limpeza
Serviço de Limpeza Especializada
Serviço de Remoção c/ Ajudantes
Serviço de Limpeza dos Tanques de H3PO4
Serviço de Vassoura Recolhedora
Serviço de Limpeza de Fábrica
Serviços de Limpeza c/ Hidrojateamento e Autovácuo

As atividades dos serviços de limpeza são:

- (i) Remoção de resíduos de matéria-prima nos equipamentos para que não danifiquem (como por exemplo corrosão devido as matérias primas serem higroscópicas);
- (ii) Remoção de produtos para não haver risco de contaminação;
- (iii) Contribui na segurança de trabalho para que não haja aumento de particulados no ambiente de trabalho;
- (iv) Limpeza dos tanques de H3PO4 (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.

A DRJ/RJ manifestou-se no sentido de que tais serviços são posteriores à fabricação dos produtos, não podendo ser considerados como aplicados ou consumidos na produção (fls. 532):

71. De fato, diante do posicionamento da Fiscalização, **não restou claro o porquê da não aceitação dos créditos advindos da prestação de serviços de locação de pás carregadeira e mão-de-obra** para realizar serviços de alimentação de insumos na produção.

72. Entendo que, na alimentação de insumos na produção, os serviços de locação de pás-carregadeiras e mão-de-obra (não sendo os pagamentos da mão-deobra efetuados a pessoas físicas) poderiam ensejar direito a crédito.

73. Frise-se que os serviços desenvolvidos internamente no estabelecimento da Empresa, envolvendo movimentação de produtos acabados e resíduos e carregamento de caminhões (remoção de materiais/carga/descarga), **em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto, sendo realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.** (Grifei)

Passo à análise.

Quanto ao ponto suscitado pela Recorrente, em referência a inovação nos autos promovida pela DRJ, *data vênia*, não compreendi sob esta perspectiva. Em vários momentos,

percebe-se que a DRJ parece navegar em dúvidas quantos aos pontos glosados pela Autoridade Fiscal, explicitando um entendimento contrário e, no entanto, acabou por julgar de acordo com a instância de piso.

Além do mais, é necessário considerar que a decisão da DRJ foi em 27 de outubro de 2017, tanto é assim que em várias ocasiões constam no voto a transcrição da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep não-cumulativo e da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 - COFINS não-cumulativo), normativos considerados inadequados como parâmetros para a análise casuística recomendada pelo REsp nº 1.221.170/PR.

De fato, os critérios que ensejarão as características para se determinar custos/dispêndios como insumos, em análise casuística do processo produtivo a que se refere as ações (atentando-se aos itens de exclusões que a própria lei já determinou) busca identificar os bens ou serviços essenciais e relevantes.

Sobre o tipo de dispêndio importa que insumos constituídos por serviços, cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da produção, acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes, seja efetivamente utilizado na produção, em etapa anterior, concomitante ou posterior, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições.

O CARF já se debruçou sobre o tema em processo relacionado à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. INSUMOS. APLICAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. MATERIAIS DIVERSOS. SERVIÇOS DIVERSOS. GRAXAS. MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

As aquisições de antenas para rádio amador, lâminas de serra, paletes de madeira, lixa e discos de lixa, escova de aço, lima, disco de corte, estopas, lanternas, lacres, lenha, graxa, material de limpeza de máquinas e equipamentos e ferramentas essenciais ou relevantes no processo produtivo e os serviços de análise de calcário e fertilizantes, manutenção em ferramentas e de chicote para esmerilhadeiras, manutenção de rádios-amadores, manutenção em roçadeiras, **serviços e demais despesas com carregamento**, análise de solo e adubos, análise residual de pesticidas, serviço de atualização de software das máquinas industriais, colheita da cana-de-açúcar destinada à industrialização de açúcar e álcool, serviço de lavanderia necessário aos sacos big bag que armazenam açúcar, calibração de instrumentos laboratoriais, **hidrojateamento para limpeza de máquinas**

e equipamentos industriais, serviços de análise de água/óleo/solo/adubos, serviços topográficos, transporte de bagaço, transporte de equipamentos e materiais agrícolas e industriais, transporte de terra e tocos, **transporte de calcário e fertilizantes**, transporte de grãos e sementes, transporte de mudas de cana, transporte de vinhaça, transporte de adubo e gesso, transporte de barro e argila, transporte de combustível, **transporte de fuligem e cascalho, transporte de resíduos industriais e transporte de torta de filtro, por serem essenciais e necessários à fabricação dos produtos finais destinados à venda, configuram-se insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições.**

(...) (Processo 10410.721303/2011-52; Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção, em 30.10.2024, Relator Hécio Lafetá Reis, decisão 3201-012.164). (Grifei)

Esta 2ª. Turma apreciou o tema dos serviços especializados de limpeza, em voto da lavra do Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares (Decisão 3302-014.699, data da publicação 02.09.2024), em que houve a reversão da glosa dos créditos sobre serviços de limpeza técnica. Foi explicitado o seguinte fundamento:

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

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

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

Voto por dar provimento a este ponto.

3.4 Serviços de Movimentação Portuária – Carga, Descarga e Desestiva

A Recorrente asseverou que insumos por ela os adquiridos (matéria-prima para fabricação de fertilizantes sintéticos), na maioria são importados e são desembarçados em diferentes portos brasileiros e transportados por caminhões até as suas fábricas. No entanto, os serviços de movimentação portuária no desembarque de seus insumos foram glosados por não serem considerados insumos.

A decisão da DRJ foi no sentido de que os serviços de desestiva e todos os demais encargos relativos ao desembarque de mercadoria ou insumo no porto, e em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, 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 da fabricação de produtos e ao do transporte propriamente dito do porto até a empresa, pois referem-se ao descarregamento da embarcação.

Passo a análise.

O tema tem sido objeto de análises por este Conselho. É o caso da decisão proferida pela 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, nº 3201-007.210, de 22.09.2020, Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, no seguinte sentido: Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento produtivo. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado. Veja-se:

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.

(...)

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).

(...)

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).

(...) (Acórdão nº 3201-007.210; Relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 22.09.2020). (Grifei).

A movimentação portuária como insumo para fins de desconto de créditos foi reconhecida em outro julgado do CARF, que decidiu pela possibilidade de cálculo de créditos sobre 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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. 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. (...) (Acórdão nº 3301-010.226; 1ª TO, 3ª. Câmara, 3ª. Seção, sessão de 25.05.2021). (Grifei).

Com razão a Recorrente. Fica evidente que os serviços de movimentação portuária no desembarque de insumos, glosados no presente processo, por não serem considerados insumos, não tem como prosperar, considerando que 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, como é o caso dos Serviços de Movimentação Portuária – Carga, Descarga e Desestiva, inserido no processo da Recorrente.

Voto por dar provimento a este ponto.

3.5 Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero

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

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

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

adquirido não gera crédito, estando entre as aquisições tributadas a alíquota zero, o seu frete também não pode gerar.

Passo a análise.

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

O frete é categorizado como operação autônoma em relação aos produtos que transporta. Tratando-se de operação autônoma, devidamente tributada e que compõe o custo de aquisição da mercadoria para revenda, sobre ela deve-se calcular o crédito das Contribuições.

A Instrução Normativa nº 2.121/2022, ao tratar dos créditos básicos das Contribuições, já definiu:

Art. 171. Para efeito de cálculo dos créditos de que trata esta Seção, integram o valor de aquisição: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023):

(...)

II - O valor do seguro e do **frete relativos ao produto adquirido, quando suportados pelo comprador.** (Grifei)

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

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

A jurisprudência da 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do CARF, acatou a tese de créditos sobre fretes sobre aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das Contribuições.

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-onação pelas contribuições) **podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado**. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes.

No entanto, **havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”**, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003). (3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, processo 10935.901797/2016-42, 07.10.2024, DECISÃO 9303-015.275, Relatora Liziane Angelotti Meira). Grifei

Por fim, a matéria foi sumulada pelo CARF em 20.06.2024, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

De fato, o inciso II, § 2º, do art. 3º, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, veda o crédito somente sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, mas não impede o crédito sobre serviços tributados vinculados a bens não sujeitos à tributação.

Com razão a Recorrente.

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

3.6 Fretes Relativos a Movimentação de produtos em elaboração entre Estabelecimentos

As razões apontadas pela Recorrente para justificar a necessidade de movimentar os produtos entre suas unidades, são as seguintes: O Brasil não é autossuficiente em produção de matérias-primas para fertilizantes, o que obriga os produtores a importar e armazenar os insumos necessários para tal produção. Para compensar as falhas de infraestrutura logística brasileira, o segmento de mercado utiliza-se, por exemplo, do empréstimo de matérias-primas entre as empresas e ainda da transferência dos insumos entre os estabelecimentos.

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

A Recorrente arguiu que o entendimento da Fiscalização, corroborado pela DRJ, evidenciou, pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingressos de Produtos), que se tratava de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens.

O Despacho Decisório da autoridade *a quo*, destacou os esclarecimentos da Recorrente sobre o item “Frete sobre ingresso de produtos”, detalhado como segue:

- a) A Mosaic empresta matérias primas de uma empresa que não pertence ao grupo, arcando com as despesas de frete deste material. A necessidade de tais empréstimos se dá, na medida em que a importação pode sofrer atraso, seja no porto ou com o transporte. A demora no recebimento dessa matéria prima, poderia atrasar a entrega do fertilizante, comprometendo as safras;
- b) Transferência de Matéria Prima entre filiais da Mosaic. Por vezes pode ocorrer atraso na entrega de determinada matéria prima, sendo necessário, para cumprir prazo de entrega a transferência entre filiais;
- c) Saída de matéria prima para armazenagem em armazém Geral/Comum;
- d) Remessa para depósito fechado. Isso ocorria em Uberaba quando a Mosaic tinha 2 plantas, sendo uma Unidade Fabril e outra como depósito;
- e) Frete no transporte do porto para a filial que adquiriu a matéria prima;
- f) Mercadorias enviadas para industrialização (ZB), mas que retornaram sem ser industrializado;
- g) Retornos das remessas relacionadas.

A Decisão da DRJ destacou que as operações de transferência entre matriz e filiais possuem natureza diversa da venda, não havendo transferência de propriedade, fato impeditivo para admitir o cálculo de créditos das contribuições.

Passo a análise.

A Instrução Normativa nº 2.121/2022, ao tratar dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, definiu que se considera insumos os serviços de transporte de insumo e produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

(...)

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

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

Esta Turma tem admitido o crédito sobre fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma empresa. Em seu voto, o relator Lázaro Antonio Souza Soares, destacou a distinção da natureza jurídica do gasto, ou seja, como um *serviço* utilizado como insumo. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE REPARO E MANUTENÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO.

(...)

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. Utilizando-se do teste da subtração, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada industrialização por encomenda. **O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item frete,**

propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, **mas como um serviço utilizado como insumo**, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. O creditamento referente ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos já acabados não é permitido pela legislação.

(2ª TO, Decisão: 3402-010.422, Relator Lázaro Antonio Souza Soares, Data publicação 26.05.2023) (Grifei).

No caso sob análise, entendo que cabe razão à Recorrente. Peço vênia para adotar o mesmo fundamento da decisão 3402-010.422, acima transcrita, para a qual sem o serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados.

Voto por dar provimento a este ponto.

IV – DISPOSITIVO

Voto pelo provimento parcial do Recurso.

Voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.