



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13811.002250/2005-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.762 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2024
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório tendo em vista que foi proferido por autoridade competente bem como por ter respeitado o direito ao contraditório e à ampla defesa em contraposição aos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

SERVIÇOS. REMOÇÃO. LIMPEZA DA FÁBRICA. MANUTENÇÃO DE SISTEMAS. MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com serviços de remoção de resíduos, limpeza da fábrica, movimentação com pás carregadeiras, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados e operações de carga e descarga como armazenagem 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. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração 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.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS. REMESSA EM CONSIGNAÇÃO. OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas também as operações de remessa em consignação, cujo objeto final é justamente a venda da mercadoria consignada.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. DACON.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário na forma a seguir. Por unanimidade de votos, para reverter as glosas de créditos relativas a: 1) despesas dos seguintes serviços: “Serviço de Remoção”; “Serviço de Limpeza da Fábrica/ Prestação de Serviço de Mão-de-obra/ Troca de Caçambas para a Remoção de Entulhos”; e “Manutenção de Sistemas”; 2) serviços de movimentação portuária de carga e descarga e desestiva de insumos; 3) operações de carga e descarga como armazenagem; 4) serviços de movimentação interna com pá-carregadeira; 5) fretes sobre o transporte de insumos (matérias-primas) tributados à alíquota zero; e, 6) fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração. Por maioria de votos, para reverter as glosas referentes a: frete na operação de remessa à consignação, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva (relator). Pelo voto de qualidade, por negar provimento ao recurso em relação a “tomadas de créditos fora do mês de competência”, vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

Trata o presente processo de “Declaração de Compensação” (fl. 3) relativa a alegado crédito da Contribuição para o PIS, referente a fevereiro de 2005, apresentada com base no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

Apenso o processo 13811.002254/2005-82, igualmente cuidando de “Declaração de Compensação” relativa a alegado crédito da Contribuição para o PIS, referente a março de 2005, aduzida sob idêntico suporte legal.

O caso em pauta diz respeito, portanto, a alegados créditos do 1º trimestre de 2005.

Pelo Despacho Decisório de fls. 514/558 houve parcial reconhecimento de direito creditório (“mercado externo”; fl. 558), sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido.

A Autoridade Fiscal responsável pelos trabalhos de auditoria levados a efeito descreve os procedimentos adotados e os exames efetuados, os quais resultaram tanto em aceitação como em rejeição de valores.

Externa a Fiscalização, em síntese, entendimento no sentido:

de que “os serviços utilizados com insumos são compostos por seis parcelas: serviços de industrialização TOLLS, pá carregadeira, serviços profissionais, mão de obra temporária, descarga de porto, frete na aquisição de insumos conta contábil 3061 Fretes sobre Ingresso de Produtos” (fl. 541);

de que a contratação de mão de obra temporária não se enquadra no conceito de insumo e nesse sentido é a solução de consulta nº 174, de 22 de Maio de 2009, da 8ª Região Fiscal;

de que o serviço de movimentação com pá carregadeira não se enquadra no conceito de serviço utilizado como insumo e nesse sentido é a solução de consulta nº 126, de 17 de Julho de 2007, e nº 123, de 16 de Julho de 2010, da 10ª Região Fiscal;

de que sendo o frete na aquisição parcela do custo de aquisição de matéria-prima com alíquota zero, esse frete na aquisição da matéria-prima também não dá direito ao desconto de crédito;

de que, quanto à conta contábil 3061 frete sobre ingresso de produtos, “detectou-se a utilização indevida de crédito de fretes como transferência entre estabelecimentos, entre armazéns, depósitos, empréstimos e consignação” (fl. 545), sendo nesse sentido a solução de consulta 255 SRRF08, de 05 de Agosto de 2008;

de que, quanto à industrialização sob encomenda, está a mesma dentro do escopo de art. 3º da Lei 10.637, de 2002, razão pela qual deferem-se os créditos sob essa rubrica;

de que na rubrica serviços profissionais “encontram-se despesas que não se enquadram no conceito de insumo como Mão-de-obra especializado em limpeza, serviços de remoção Ajudantes, manutenção de sistemas, trocas de caçambas para remoção de entulho entre outras” (fl. 547);

de que inexistia previsão legal para crédito de serviços portuários, sendo que “Na importação, nos termos do art. 15 da Lei 10.865 de 2004, da IN 436, de 27 de Julho de 2004, art. 77 do Decreto 4.543, de 26 de Dezembro de 2002, Regulamento Aduaneiro, e alterações posteriores, só faz jus ao desconto de crédito na contribuição os valores que compuseram a base de cálculo do tributo na importação” (fl. 548), glosando-se “o crédito a título de descarga de porto” (fl. 548);

de que, quanto às despesas de energia elétrica, “O contribuinte, em desobediência aos princípios contábeis apropriou incorretamente os meses de Fevereiro e Março de 2005. O inciso III do art. 3º da Lei 10.637, de 2002, prevê hipótese de desconto de crédito de energia elétrica consumida nos estabelecimentos do contribuinte. O parágrafo 4º do mesmo art. 3 da Lei 10.637 dispõe sobre a permissão de utilização de crédito de determinado mês em meses subsequentes. Entretanto, a permissão de referido parágrafo 4º para utilização posterior dos créditos não pode ser feita em prejuízo das normas contábeis e aos princípios da oportunidade e da competência, nos termos da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 750, de 29 de Dezembro de 2003 e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 774, de 16 de Dezembro de 2004. A apuração do crédito da Ficha 06 linha 04 do Dacon é feita no mês competente da despesa. O aproveitamento posterior do crédito é demonstrado na Ficha 11 B do Dacon” (fl. 549); esclarece que a unidade de São Paulo subloca o prédio da Cargill Agrícola S/A, indicando o rateio aplicado de 19,92%;

de que não foi apresentada nota fiscal da unidade Paranaguá relativa a Junho de 2005, objeto do Termo de Intimação Fiscal 009/2010 e de reintimação pelo Termo de Intimação Fiscal 011/2010, redundando em glosa de valor;

de que, quanto às despesas de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas, “O contribuinte em desobediência aos princípios contábeis apropriou incorretamente os meses de Março de 2004 a Abril de 2005 nos meses de Maio e Junho de 2005, conforme demonstrativo fl. 406 Linha A. O contrato de sublocação e comprovantes de pagamento seguem nas fls. 381 a 444. O inciso IV do art. 3º da Lei 10.637, de 2002, prevê hipótese de desconto de crédito de aluguel de prédio pago a pessoa jurídica utilizado nas atividades da empresa. O parágrafo 4º do mesmo art. 3 da Lei 10.637 dispõe sobre a permissão de utilização de crédito de determinado mês em meses subsequentes. Entretanto, a permissão de referido parágrafo 4º para utilização posterior dos créditos não pode ser feita em prejuízo das normas contábeis e aos princípios da oportunidade e da competência, nos termos da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 750, de 29 de Dezembro de 2003 e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 774, de 16 de Dezembro de 2004. A apuração do crédito da Ficha 06 linha 04 do Dacon é feita no mês competente da despesa. O aproveitamento posterior do crédito é demonstrado na Ficha 11 B do Dacon” (fl. 550);

de que, quanto às Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, “as despesas de armazenagem foram apuradas através de demonstrativos, fls. 88 a 95 e os fretes na operação de venda através das contas contábeis 116000 Frete sobre Distribuição — Fertilizante e 118000 Frete sobre Distribuição Nutrição Ani.” (fl. 550); de que “O contribuinte apurou indevidamente como armazenagem as operações de carga e descarga de navio, bem como armazenagem na importação, conforme notas fiscais fls. 445 a 511. No caso de mercadoria importada não há previsão de armazenagem no art. 15 da L. 10.865/1004. Na importação, nos termos do art. 15 da Lei 10.865 de 2004, da

IN 436, de 27 de Julho de 2004, art. 77 do Decreto 4.543, de 26 de Dezembro de 2002, Regulamento Aduaneiro, e alterações posteriores, só faz juz ao desconto de crédito da contribuição os valores que compuseram a base de cálculo do tributo na importação” (fl. 550); de que “O contribuinte não entregou todas as notas fiscais intimadas nos termos de intimação 10 e 11 de 2010, entretanto, a amostragem entregue é suficiente para constatar o desconto indevido.

Foram consideradas como despesas de armazenagem na venda apenas as cópias das notas fiscais entregues da SINOSTRUCK COMÉRCIO, TRANSPORTE E ARMAZENAMENTO LTDA, CNPJ 04.827.806/000290” (fl. 550); e de que nesse sentido são a Solução de Consulta SRRF09 168, de 27 de Junho de 2008, e a Solução de Consulta SRRF06 85, de 12 de Agosto de 2009.

Apresenta planilhas onde “estão informados os valores de créditos extraídos da DACON, apurados pelo contribuinte, em confronto com os valores apurados pela auditoria fiscal” (fl. 552).

Contra o Despacho Decisório foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 563/593) onde se alega, em síntese, no sentido:

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

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

de que, “De acordo com item 3 Despacho Decisório, as DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO foram transmitidas nos meses agosto de 2005, mas referem-se a compensações levadas a efeito nos meses de janeiro a março de 2005” (fl. 564);

de que, para Marco Aurélio Greco, a acepção do termo “insumo” deve estar vinculada necessariamente ao contexto da exação exigida, devendo, no caso do PIS/PASEP, estar atrelada ao aferimento de “receita”;

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

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

de que limpeza, conservação e manutenção são atividades intrinsecamente ligadas à fabricação, não exigindo a lei, para fins de outorga do direito de crédito, que os insumos sejam consumidos em contato com o produto fabricado;

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

de que basta para a lei “que os insumos sejam utilizados e sejam devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal” (fls. 574/575);

de que, se a lei quisesse que o direito de crédito estivesse vinculado unicamente ao contato do insumo com o produto fabricado, não teria feito menção às despesas, exigindo a lei, para fins de outorga de crédito, apenas e tão somente que os insumos guardem

alguma relação com a fabricação de produtos e sejam utilizados no estabelecimento fabril;

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

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

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

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

de que a Manifestante contrata com pessoas jurídicas a prestação de serviços de movimentação portuária consistentes na locação de equipamentos (pá-carregadeira) destinadas ao transporte de matérias-primas adquiridas desde o navio até o silo;

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

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

de que os serviços de movimentação interna, diretamente ligados à produção, foram indevidamente glosados, para a lei bastando “que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal” (fl. 584);

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

de que os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril, contribuindo diretamente no processo produtivo mediante a colocação e retirada de matérias-primas nas máquinas misturadoras de fertilizantes, não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte do PIS, vedando a lei, unicamente, a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas;

de que, relativamente a “frete sobre aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero”/“frete sobre mercadorias adquiridas sob regime de alíquota zero”, como é intitulado pela Manifestação de Inconformidade, há um erro material no cálculo apresentado pela Autoridade Fiscal no quadro constante do item 56 do seu relatório, já que para apuração dos valores glosados não foram abatidas as cifras correspondentes a créditos que a própria Fiscalização considerou dedutíveis; menciona valores relativos a

“(a) Janeiro: R\$ 497.788,56; (b) Fevereiro: R\$ 173.333,11; e (c) Março: R\$ 328.177,67” (fl. 586);

de que o argumento justificativo da glosa relativa a tais fretes reside na “suposta identidade entre o serviço de transporte e a mercadoria transportada: assim, se a mercadoria não gera direito ao crédito, o frete — como consectário daquela — igualmente não gera esse mesmo direito” (fl. 586), mas se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o referido raciocínio carece de congruência lógica, parecendo não remanescer dúvida razoável de que mercadoria e serviço de transporte são coisas distintas; de que, a prevalecer a interpretação adotada pela autoridade fiscal, estaria consagrada a analogia como método de interpretação suscetível de gerar obrigação tributária, em aberta contrariedade ao disposto no parágrafo 1º do artigo 108 do CTN, não havendo lei vigente que vede a escrituração e utilização de crédito sobre o insumo “transporte” quando este é normalmente tributado;

de que fretes pagos em razão do transporte de mercadorias de/para armazenagem ou depósito expressam despesas relativas a insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido, decorrendo da adoção de medidas de otimização de sua logística ou da cadeia de suprimentos na qual a Manifestante age tanto como receptora quanto como entregadora de bens;

de que “Os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial porque são locais que representam uma extensão do estabelecimento fabril” (fl. 589);

de que o empréstimo de mercadorias constitui o cerne do contrato de mútuo e quando a Manifestante está na posição de mutuária, ela adquire mercadorias com fulcro no que dispõe o art. 587 do Código Civil, sob um regime jurídico distinto do aplicável ao contrato de compra e venda e quando obtém bens destinados ao seu processo produtivo e paga pelo respectivo transporte, “a MANIFESTANTE adquire um insumo vinculado à produção da mesma natureza daquele necessário à obtenção do bem (a matéria-prima) sob o regime do contrato de compra e venda, razão pela qual não pode lhe ser negado o direito ao crédito” (fl. 589);

de que, quanto a “Frete na Venda”, “o agente fiscal não indicou qual a razão da glosa do crédito a esse título” (fl. 590) e “Lançamento tributário sem indicação do fundamento de validade da autuação (no caso, a glosa) é nulo de pleno de direito ao menos neste particular” (fl. 590), mas, “De todo modo, a glosa dessa parcela não possui amparo legal porquanto os fretes são insumos necessários à manutenção da empresa e fazem parte do processo produtivo, que só termina com a entrega da mercadoria no local designado pelo cliente” (fl. 590);

de que, “No que concerne às despesas com armazenagem na aquisição de bens, o direito ao crédito é admitido por lei. Com efeito, a armazenagem é uma etapa indispensável do processo produtivo e os serviços tomados são prestados após o desembaraço aduaneiro e, por esta razão, não estão contemplados na base de cálculo da contribuição devida na importação. A remessa de mercadorias para estabelecimentos de terceiros (armazéns ou clientes) decorre da adoção de medidas de otimização de sua logística ou da cadeia de, suprimentos na qual a MANIFESTANTE age tanto como receptora quanto como entregadora de bens” (fls. 590/591)

de que “A armazenagem é um procedimento que visa manter a integridade, segurança e a sanidade das mercadorias (produtos fabricados ou matérias primas)” (fl. 591) e “claro está que as despesas decorrentes da celebração de contratos de armazenagem constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido” (fl. 591), sendo que “Os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial porque são locais que representam uma extensão do estabelecimento fabril” (fl. 591) e de que, quanto aos

créditos relativos a dispêndios com energia elétrica e locação de bens imóveis, conquanto “o auditor fiscal reconheça a existência de norma que permite a escrituração de créditos fora do período de competência respectivo tanto que faz indicação do preceito do parágrafo 4º do artigo 3º da Lei n. 10.833/03” (fl. 592), preferiu justificar a glosa baseado em normas contábeis editadas por órgãos de fiscalização profissional que não têm o condão de suplantar – no campo tributário – a Lei.

Requer a declaração de nulidade do procedimento fiscal em razão da decadência do direito da Fazenda e o restabelecimento in totum dos créditos glosados.

É o relatório.

A DRJ em São Paulo I/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o não reconhecimento do direito creditório conforme **Acórdão nº 16-54.182** a seguir transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

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

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

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

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

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

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

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

TOMADA DE CRÉDITOS FORA MÊS DE SUA COMPETÊNCIA.

A lei autoriza o regular aproveitamento, em períodos futuros, de créditos anteriormente apropriados e reconhecidos em conformidade com o mês de sua competência, não o simples reconhecimento de um crédito fora do mês ao qual compete.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância apresentando os argumentos a seguir listados. Preliminarmente alega “Da superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material – Nulidade do Despacho Decisório (mantido pela DRJ)”. No mérito segrega suas alegações nos seguintes pontos, após apresentar um breve descritivo das suas atividades e do conceito de insumos para fins da sistemática não-cumulativa das contribuições para o PIS e da COFINS:

- 1) Dos serviços utilizados como insumos
- 2) Dos serviços de movimentação portuária e de carga e descarga
- 3) Da apuração de operações de carga e descarga como armazenagem
- 4) Dos serviços de movimentação interna com pá-carregadeira
- 5) Dos fretes de insumos sujeitos à alíquota zero
- 6) Dos fretes relativos a transferência entre unidades da Recorrente
- 7) Da inexistência de divergência de valores de fretes sobre vendas
- 8) Das tomadas de créditos fora do mês de competência

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

A Recorrente alega em sede de preliminar que o trabalho da auditoria fiscal ofendeu o Princípio da Verdade Material, deixando de analisar todos os fatos para verificação ou não da existência do crédito apurado pela Recorrente e não proceder a glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada, e conhecer o seu processo produtivo. Neste sentido, entende estar eivado de vícios o despacho decisório (mantido pela DRJ) e vindica a sua

nulidade de modo que os autos retornem à repartição para que realize novos procedimentos de auditoria dos créditos pleiteados.

Importante destacar, inicialmente, que desde o procedimento fiscal procedido em 2009, diversos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários foram sendo alterados no que concerne aos conceitos de insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS, inclusive com a decretação da ilegalidade das Instruções Normativas da SRF nºs 247 e 404, as quais a autoridade fiscal tinha por obrigação funcional o seu cumprimento.

Entendo que a autoridade fiscal cumpriu corretamente suas atribuições durante o procedimento fiscal, não havendo que se falar em nulidade do despacho decisório tendo em vista que a decisão nele insculpida foi proferida por autoridade competente bem como por ter respeitado o direito ao contraditório e à ampla defesa em contraposição aos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório.

Mérito

A discussão de mérito objeto da presente demanda versa sobre o direito aos créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS relacionados a despesas e aquisições (listadas no relatório e detalhadas mais adiante) nas quais foram glosadas pela autoridade fiscal quando da auditoria fiscal procedida na Recorrente, gerando, por conseguinte, a negativa do direito creditório vindicado.

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a

utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (posteriormente substituído pelo Decreto nº 9.580/2018), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Nesta seara, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou o serviço utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial nº 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. *Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.*

5. *São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

6. *Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

7. *Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)*

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão nº 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vinha servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do Resp. nº 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

- 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*
- 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*
- 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
- 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Diante da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à

luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018 apresentando as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da 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”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias fáticas que regem a presente controvérsia.

No mérito a Recorrente segrega suas alegações nos seguintes pontos, após apresentar um breve descritivo das suas atividades e do conceito de insumos para fins da sistemática não-cumulativa das contribuições para o PIS e da COFINS:

1) Dos serviços utilizados como insumos

A Recorrente alega que não se pode haver vinculação direta dos serviços contratados com a elaboração do produto final. Destaca que os serviços glosados foram os seguintes:

Itens Glosados	Janeiro	Fevereiro	Março
Serviços Profissionais	R\$ 315.625.40	R\$ 293.980.50	R\$ 293.436.30
Serviços de Movimentação Portuária	R\$ 2.138.368.80	R\$ 123.360.10	R\$ 1.802.137.90
Serviços de Movimentação Interna (Pá Carregadeira)	R\$ 193.822.10	R\$ 242.670.50	R\$ 207.294.80
Mão de obra temporária	R\$ 44.574.00	R\$ 49.139.40	R\$ 58.753.10
Fretes na Aquisição	R\$ 3.739.608.26	R\$ 2.605.834.82	R\$ 2.084.177.25
Total Glosado	R\$ 6.431.998.56	R\$ 3.314.985.32	R\$ 4.445.799.35

Afirma ainda que o despacho decisório aplicou a definição e o alcance do conceito de insumos nos termos da legislação do IPI, ou seja, extremamente restritiva. Entretanto, os serviços contratados foram necessários e imprescindíveis ao funcionamento do seu fator de produção. Neste sentido, apresenta os serviços que foram glosados e busca explicar onde cada um deles é empregado e sua finalidade e, via de consequência, gerando direito a crédito da contribuição.

- Serviço de Remoção – Ajudantes - utilizados para remoção de produtos químicos em pó que sofrem desperdícios com a ação do vento. Os resíduos recolhidos são reempregados no processo produtivo.

- Serviço de Limpeza da Fábrica/ Prestação de Serviço de Mão-de-obra/ Troca de Caçambas para a Remoção de Entulhos - afirma se tratar de limpeza técnica especializada nas instalações fabris da Recorrente. Esse material recolhido, segundo a Recorrente, é reutilizado e reempregado no processo produtivo da empresa.

- Manutenção de Sistemas – serviço altamente especializado, composto de análise técnica/laboratorial das condições dos equipamentos utilizados no processo produtivo.

- Demais serviços – entende a Recorrente que os serviços de confecção de chaves, terraplanagem, mão-de-obra de vigilância, auxiliar de serviços gerais, serviços médicos e carimbo também são essenciais à sua atividade.

O inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04 permitem o aproveitamento de créditos das contribuições *calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Neste caso, os seguintes serviços se inserem perfeitamente na condição de serviços utilizados como insumo dentro do processo produtivo da empresa: “Serviço de Remoção”; “Serviço de Limpeza da Fábrica/ Prestação de Serviço de Mão-de-obra/ Troca de Caçambas para a Remoção de Entulhos”; e “Manutenção de Sistemas”.

Entretanto, os “Demais serviços” não são diretamente relacionados com a atividade produtiva da empresa, apesar de serem essenciais à sua atividade. Portanto, entendo que as despesas com tais serviços não são passíveis de creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento para reverter as glosas de créditos relacionadas com as despesas dos seguintes serviços: “Serviço de Remoção”; “Serviço de Limpeza da Fábrica/ Prestação de Serviço de Mão-de-obra/ Troca de Caçambas para a Remoção de Entulhos”; e “Manutenção de Sistemas”.

2) Dos serviços de movimentação portuária e de carga e descarga

A Recorrente afirma que as despesas com operações de carga e descarga no porto podem ser utilizadas como descontos das contribuições em questão, uma vez que esses gastos são essenciais à atividade da empresa visto que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da empresa e integrar o seu processo produtivo sem a movimentação no porto. Afirma que nesta operação há dois tipos de pagamentos, um relacionado à mercadoria (valor aduaneiro) e outro relacionado ao serviço pago à pessoa jurídica no Brasil para as operações de carga e descarga no porto. Portanto, entende se tratar de operação específica e inerente à atividade da Recorrente por estar relacionado com a transferência/movimentação de matéria-prima a granel através das linhas de interligação entre os navios e os tanques de armazenagem próprios para a descarga do ácido sulfúrico. Nesta linha, entende a Recorrente se tratar de dispêndios intrinsecamente ligados a sua atividade e, via de consequência, ensejam direito a crédito das contribuições.

Concordo com a Recorrente.

Adoto o entendimento no qual as despesas oneradas pelas contribuições para o PIS/COFINS e que sejam vinculadas ao custo de aquisição do insumo, nos termos estabelecidos no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) que trata sobre custo de aquisição, podem gerar direito a créditos da não cumulatividade das citadas contribuições sociais objeto da presente análise.

As movimentações portuárias e de carga e descarga contratados pela Recorrente referente aos insumos adquiridos do exterior (ácido sulfúrico) para que adentrem em sua unidade produtiva devem ser considerados como serviços diretamente vinculados ao insumo e, via de consequência, estará inserto no custo do insumo a ser utilizado no processo produtivo da empresa.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

3) Da apuração de operações de carga e descarga como armazenagem

A Recorrente reconhece que apurou créditos de armazenagem vinculadas as operações de carga e descarga portuária. Afirmar que mero erro formal não tem o condão de alterar a realidade dos fatos (operações de carga e descarga), atividade imprescindível à obtenção de receita que deriva das atividades produtivas da Recorrente.

Concordo com a Recorrente que a realidade fática constante do presente item deve prevalecer sobre o erro cometido na vinculação das cargas e descargas como armazenagem. Neste sentido, adoto os mesmos fundamentos de decidir constante do item anterior para reverter a glosa do direito creditório deste item por inerentes a serviços diretamente vinculados ao insumo adquirido quando da operação de importação.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

4) Dos serviços de movimentação interna com pá-carregadeira

Entende a Recorrente que tal serviço é essencial para a atividade produtiva da empresa procedido por um trator com uma grande pá para transporte de matéria-prima do silo de estocagem para as máquinas de mistura onde são formulados os fertilizantes. Negar o direito ao crédito desses serviços seria confrontar a exegese das disposições legais e da atual jurisprudência do CARF.

Conforme já descrito no item 1 acima, o inciso II do art. 3º das Lei nºs 10.637/02 e 10.833/04 permite o aproveitamento de créditos das contribuições *calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Neste caso, os serviços de movimentação interna com pá-carregadeira se insere perfeitamente na condição de serviços utilizados como insumo dentro do processo produtivo da empresa.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

5) Dos fretes de insumos sujeitos à alíquota zero

Sobre este creditamento a Recorrente destaca que a legislação “*dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Este mandamento aplica-se inclusive nos casos de isenção, quando há revenda ou utilização como insumo em produto ou serviço sujeito à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição*”. A Recorrente entende que quando da aquisição de bens e serviços isentos, poderá se creditar da contribuição se a venda do produto acabado for tributado pela contribuição. Entretanto, afirma que o frete sofre a incidência da contribuição e, via de consequência, gera direito ao creditamento.

Quando estamos diante de atividade industrial verificamos a existência de diversos tipos de serviços de fretes. A título de exemplo podemos destacar os seguintes: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS pode ser extraído do art. 289 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaque-se que, por haver simetria entre os textos das referidas leis, aqui será reproduzido apenas o disposto na Lei nº 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei nº 10.637/2002. Diante desta fato vejamos:

Lei 10.833/2003

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

I bens adquiridos para revenda, (...);

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

RIR/1999

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

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

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

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

Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base de cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando o custo de aquisição destes bens conferir direito a crédito.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado na atividade industrial, quando houver o valor do frete relativo ao transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) de bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Veja o disposto na norma de regência relacionado a atividade industrial:

Lei 10.833/2003:

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

(...)

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...);

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

RIR/1999:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Portanto, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus deste frete seja suportado pelo vendedor:

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

(...)

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

(...)

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ª desta Lei sobre o valor:

(...)

II dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

Após a análise geral sobre as possibilidades de aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS incidentes sobre operações relacionadas a fretes, entendo que no presente caso é possível o aproveitamento de crédito referente a contribuições incidentes sobre os dispêndios com frete para transporte de insumos sujeitos a alíquota zero (adubos e fertilizantes conforme previsão contida na Lei nº 10.925/04), isto porque o mesmo integra o custo de aquisição do insumo e, apesar de o mesmo não ter sido onerado pela contribuição, o frete o foi e também compõe parte do custo de aquisição do insumo. Portanto, reputo procedente o argumento da Recorrente.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

6) Dos fretes relativos a transferência entre unidades da Recorrente

Este tópico refere-se a despesas de fretes entre estabelecimentos da Recorrente na qual apresenta a seguinte argumentação:

140. De fato, alega a decisão da DRJ que "o transporte de que nos fala o dispositivo (art. 289, § 1º [do RIR/99], é, para iniciar, aquele deslocamento de mercadorias de um ponto a outro da rede logística, o que não é o caso, posto que seria realizado dentro da mesma unidade produtiva". Sob essa justificativa, glosaram-se os créditos tomados sobre as despesas relativas às seguintes transferências:

Histórico	Esclarecimentos do Contribuinte
Empréstimo Terc Ent ZEMP	frete empréstimo de matéria prima recebido de terceiros (código geralmente utilizado para operações estaduais)
Transferência entre centros UB	frete na remessa de matéria prima para outros centros para serem processadas e/ou vendidas (código geralmente utilizado para operações interestaduais)
Remessa Armazenagem ZARM	frete na remessa de matéria prima para armazenagem - armazém geral
Remessa Armazenagem ZREA	frete na remessa de matéria prima para armazenagem - outros armazéns
Remessa Depósito ZDEP	frete na remessa da produção para depósito fechado
Remessa Consignação ZCON	frete na remessa em consignação para venda (código geralmente utilizado para operações estaduais)
Retorno Armazenagem ZRAM	frete no retorno de matéria prima de armazenagem - armazém geral
Retorno Armazenagem ZRAR	frete no retorno de matéria prima de armazenagem - outros armazéns
Retorno Depósito ZRDP	frete no retorno de matéria prima de depósito fechado
Retorno Empréstimo ZREM	frete no retorno de empréstimos de matéria prima (código geralmente utilizado para operações estaduais)

141. Contudo, tal entendimento não se sustenta. Isso porque, em primeiro lugar, 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 expressamente confere à Recorrente direito a crédito, nos termos do inciso IX do art. 30 da 10.833/03, também aplicável à contribuição ao PIS, conforme reza o art. 15, inciso II, do mesmo normativo.

Portanto, entende a Recorrente que a fiscalização errou ao glosar tais créditos tendo em vista que a operação de consignação tem por premissa uma operação de compra e venda e o frete a ele relativo deve receber o mesmo tratamento jurídico do frete com vendas.

Para os demais casos, frete utilizado na transferência de insumos e produtos inacabados entre estabelecimentos da empresa, tais gastos compõem o custo de aquisição destes insumos, devendo ser concedido o direito ao creditamento.

Conforme já exposto no item a respeito das operações de frete que podem ou não gerar direitos a crédito das contribuições para o PIS e da COFINS, entendo que o argumento da recorrente em relação à remessa em consignação ZCON não procede. A consignação, apesar de ser uma prática de mercado bastante recorrente, não vem a ser uma efetiva operação de venda. Isto porque o produtor, via contrato previamente firmado, se compromete a deixar seus produtos junto a um vendedor para que seus produtos fiquem em uma condição mais acessível ao consumidor final. Acaso não ocorra a venda, os produtos são devolvidos ao produtor. Portanto, não há que se falar em uma efetiva operação de venda e, via de consequência, o creditamento do frete nos termos previstos no inciso IX das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04.

Entretanto, no que se refere aos gastos com fretes para transferência de insumos e produtos inacabados deve-se deixar consignado que, nestes casos, estamos diante de serviços de transportes inseridos no meio do processo produtivo da Recorrente, previsto no inciso II do art. 3º das referidas leis, o que lhe permite o aproveitamento dos créditos decorrentes destas operações.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para conceder o crédito referente as despesas com frete utilizados no transporte de insumos e produtos inacabados.

7) Da inexistência de divergência de valores de fretes sobre vendas

A Recorrente apresenta as seguintes justificativas para a ocorrência das divergências apontadas pela fiscalização:

161. Isso porque, em verdade, as contas contábeis analisadas pela Fiscalização contêm os lançamentos, pelo regime de competência, das despesas de fretes incorridas pela Recorrente. Contudo, o momento do registro fiscal dos créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS é posterior, ocorrendo apenas quando do recebimento e registro da Nota Fiscal de Serviços, o que, por vezes, pode acontecer no mês seguinte ao do registro da despesa.

162. Com efeito, o que ocorreu foi uma mera diferença temporal, uma vez que o registro contábil ocorreu quando da contratação do frete, conforme rezam os princípios da Competência e Conservadorismo, momento distinto do reconhecimento do crédito, que só ocorre mediante registro das devidas notas fiscais.

(...)

170. A Recorrente, quando da contratação do referido frete, procede ao lançamento a débito, na conta 116000, a título de despesa do frete ("Frete s/ Distrib. Fer"), e a crédito na conta 202201, a título de provisão do mesmo frete ÇReceb Trans Fretes"), o montante de frete a ser incorrido.

171. Em seguida, na data do efetivo recebimento da Nota Fiscal, com a consequente confirmação do valor do frete, a Recorrente realiza lançamento a débito, na conta contábil 202201, de modo a zerar a provisão, anteriormente realizada pela Recorrente, e registra a crédito o mesmo montante em conta de fornecedor.

Para tanto, a Recorrente colaciona em sua peça de defesa cópias de parte dos livros contábeis nos quais constam lançamentos de despesa de frete sobre vendas e o posterior registro da nota fiscal. Ou seja, a diferença identificada pela fiscalização é oriunda de mera discrepância temporal do registro das notas fiscais de fretes nas operações de vendas, devendo ser aceito o crédito informado em DACON.

Há uma procedência nos argumentos da Recorrente relativos às técnicas de registros contábeis de provisão das despesas de frete e, posteriormente, com uma eventual confirmação do valor do frete, a baixa da provisão com contrapartida de conta relacionada ao respectivo fornecedor. Entretanto, entendo que houve uma deficiência por parte da Recorrente na qual ainda persiste uma efetiva ausência de demonstração da diferença entre o valor registrado em sua contabilidade e aquele apurado pela fiscalização de modo a comprovar que o valor informado em DACON de fato é o que deveria ser aceito não só pela fiscalização como pelas autoridades julgadoras.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

8) Das tomadas de créditos fora do mês de competência

As glosas aqui discutidas se referem a tomada de créditos extemporâneos relativos a despesas incorridas na locação de prédios e na aquisição de energia elétrica. Afirmo que o art. 3º, §4º da Lei nº 10.637/02 prevê expressamente a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos. Destaca que em alguns julgados do CARF foi reconhecida a possibilidade de apropriação de créditos extemporâneos, independentemente da retificação do DACON, desde que procedido dentro do prazo de cinco anos a contar da data em que ocorrida as despesas que os tenha originado. Neste sentido, vindica os reconhecimentos de créditos relativos a energia elétrica e aluguéis de prédios registrados extemporaneamente.

Sobre esse tema o § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 determinam que o momento para o aproveitamento dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é no mês. Reproduzo o que dispõe o citado dispositivo legal:

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

~~*II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;*~~

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

~~*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*~~

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

~~*§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.*~~

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Portanto, conforme os citados dispositivos, os créditos devem ser determinados sobre o valor de operações ocorridas no mês de ocorrência do fato gerador, não havendo previsão legal para a apropriação de créditos em mês estranho ao de ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto em rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos relativas a: 1) despesas dos seguintes serviços: “Serviço de Remoção”; “Serviço de Limpeza da Fábrica/ Prestação de Serviço de Mão-de-obra/ Troca de Caçambas para a Remoção de Entulhos”; e “Manutenção de Sistemas”; 2) serviços de movimentação portuária de carga e descarga e desestiva de insumos; 3) operações de carga e descarga como armazenagem; 4) serviços de movimentação interna com pá-carregadeira; 5) fretes sobre o transporte de insumos (matérias-primas) tributados à alíquota zero; e, 6) fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva

Voto Vencedor

Apesar do sempre bem fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, respeitosa e divergimos do seu entendimento no que se refere ao desconto de créditos relativos ao frete nas operações de remessa em consignação.

Nos termos do artigo 534 do Código Civil, pelo contrato de consignação – ou estimatório – o consignante entrega bens móveis ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada.

Assim, ainda que exista a possibilidade de restituição da coisa consignada, entendo que os fretes relativos às remessas em consignação se enquadram no conceito de “frete na operação de venda”, passível de desconto de crédito da contribuição, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito:

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

(...)

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

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, a norma traz o termo “operação” de venda, e não apenas frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para efetivação da venda, entre os quais o frete ora em discussão.

Neste sentido, cito o seguinte precedente deste e. CARF:

FRETE DE REMESSA E RETORNO DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZENAGEM. IDENTIDADE COM FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

A remessa e retorno de produtos acabados enviados para armazenagem, é inteiramente ligada à logística interna da empresa embargante, e indissociáveis das operações de vendas. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

(Processo nº 10925.002186/2009-18; Acórdão nº 3302-007.723; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 19/11/2019)

(Grifamos)

Diante disto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos fretes nas remessas em consignação.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues