



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13811.002256/2005-71  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 3302-005.812 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2018  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO e PIS  
**Embargante** MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

IRRETROATIVIDADE DAS NORMAS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A legislação que dispõe sobre a efetividade da intimação na data em que o sujeito passivo efetua consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária não pode retroagir para atingir fatos pretéritos.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

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

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

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.

LIMPEZA DE ESTABELECIMENTO FABRIL QUE SE EQUIPARA A MANUTENÇÃO.

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

---

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

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

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.**

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

**IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA, ARMAZENAGEM, DE CARGA E DESCARGA PRESTADOS NO PAÍS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Os serviços de movimentação, carga e descarga, armazenagem, prestados no âmbito das operações portuárias no País, ainda que vinculados à operação de importação de insumos da produção, por sobre estes não incidir a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não pode descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, posto que somente asseguraria a apropriação de crédito acaso sobre tais dispêndios incidissem as referidas contribuições.

**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 acolher os embargos de declaração para reconhecer a tempestividade do recurso voluntário e em afastar a prejudicial de decadência e no mérito, por qualidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre serviços de remoção de pó de rocha, pá carregadeira, mão-de-obra especializada em limpeza, fretes sobre insumos tributados com alíquota zero, fretes sobre transferências entre estabelecimentos (empréstimo de matéria-prima recebidos de terceiros, remessa de matérias-primas para outros centros, remessa de matéria-prima para armazenagem, retorno de armazenagem de matéria-prima, retorno de empréstimos de matéria-prima), frete de remessa em consignação para venda, vencidos os Conselheiros

Vinícius Guimarães (Suplente convocado) e Paulo Guilherme Déroulède que negavam provimento quanto aos fretes sobre insumos adquiridos à alíquota zero, o Conselheiro Vinícius Guimarães (Suplente convocado) e Raphael Madeira Abad que davam provimento quanto ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados, o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que negava provimento quanto à remessa em consignação para venda, os Conselheiros Raphael Madeira Abad, Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Jr que davam provimento quanto ao crédito sobre serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação. Designado o Conselheiro Orlando Rutigliani Berri para redigir o voto vencedor quanto à negativa de provimento quanto ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados e quanto aos serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Redator designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Vinícius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araújo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração apresentado pela Recorrente, em desfavor do Acórdão proferido no processo **13811.002256/2005-71** em 09 de dezembro de 2015, no bojo do qual foi declarado que o recurso apresentado pela ora embargante foi apresentado de forma intempestiva, nos seguintes termos:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

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

**RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO. PEREMPÇÃO  
CARACTERIZADA.**

*Efetiva-se a ciência do Contribuinte através do Domicílio  
Tributário Eletrônico - DTE por decurso de prazo, que ocorre  
quinze dias após a disponibilização da intimação no DTE, ou no*

*dia da abertura do documento, se esse for o evento que ocorrer primeiro nos termos do inciso III, "b" do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Recurso Voluntário Não Reconhecido"*

Sinteticamente, alega que a Lei 12.844/13 passou a vigorar apenas em 19/07/2013, portanto, posteriormente à interposição do recurso voluntário em análise .

O despacho de admissibilidade assim dispõe.

*"Conforme acima consignado, embora esteja registrado que o contribuinte tenha tomado ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade no dia 18/04/2013 (quinta-feira), fl.660, prevalece no caso a ciência por decurso de prazo que ocorreu em 24/04/2013 (quinta-feira), conforme o Termo de Ciência por Decurso de Prazo de fl.661 visto que a Lei nº 12.844, de 2013 que dispôs sobre a efetividade da intimação na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto no inciso III, alínea "a" do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, foi publicada no DOU de 19/07/2013, sendo portanto incabível a geração pelo sistema do Termo de Abertura de Documento, fl. 425 para fins de efetividade da ciência nele consignada."*

Com efeito, à época da ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade vigia as seguintes disposições normativas, quanto às formas de intimação e a efetivação destas para fins de contagem dos prazos processuais:

*"Decreto nº 70.235, de 1972:*

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*(...);*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*(...);*

*§ 2º Considera-se feita a intimação:*

*(...);*

*III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*(...)*

*§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*(...);*

***II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)***

***§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)***

*§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)"*

Os Embargos de Declaração foram postos em votação no dia 26 de setembro de 2017, contudo, conforme decisão de fls. 1099 foram convertidos em diligência para aferir a divergência entre a data de carimbo aposta no recurso voluntário e a data relativa ao termo de juntada do Recurso Voluntário, o que suspendeu a análise do mérito dos referidos Embargos.

**O processo foi baixado em diligência (fls. 1144), tendo restado esclarecido que o Recurso Voluntário foi protocolizado no dia 24.05.2013, fls. 664, e que o dia 25.06.2013, imediatamente posterior, foi a data da digitalização.**

No que diz respeito ao mérito da questão, por retratar fielmente os fatos ocorridos no processo, adoto o Relatório proferido pela DRJ (fls. 622 e seguintes)

*"Trata o presente processo de "Declaração de Compensação" (fl. 2) relativa a alegado crédito da Contribuição para o PIS, referente ao 2º trimestre de 2005.*

*Apenso o processo 13811.002255/200527, igualmente cuidando de "Declaração de Compensação" relativa a alegado crédito da Contribuição para o PIS, sob idêntico fundamento, e afeto ao mesmo trimestre para o qual este se volta.*

*Pelo Despacho Decisório de fls. 512/556 houve parcial reconhecimento de direito creditório ("mercado externo"; fl. 556), sendo homologadas "as Declarações de Compensação vinculadas ao presente processo até o limite do crédito deferido para utilização em compensação no próprio mês, de acordo com tabela" (fl. 556) apontada.*

*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. 539);*

*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 credito;*

*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. 543), 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 defere-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, fls. 310 a 333” (fl. 545);*

*de que inexistente 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 juz ao desconto de crédito na contribuição os valores que compuseram a base de cálculo do tributo na importação” (fl. 546), glosando-se “o crédito a titulo de descarga de porto” (fl. 546);*

*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. 547); esclarece que a*

*unidade de São Paulo subloca o prédio da Cargill Agrícola S/A, indicando o rateio aplicado de 19,92%, e registra que não foi apresentada nota fiscal da unidade Paranaguá de junho de 2005, objeto do Termo de Intimação Fiscal 009/2010 e de reintimação através do Termo de Intimação Fiscal 011/2010, sendo assim, nos termos do art. 65 da IN 900/2008, glosado o valor de R\$ 35.8222,20;*

*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. 400 Linha A . O contrato de sublocação e comprovantes de pagamento seguem nas fls. 375 a 437. 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 credito é demonstrado na Ficha 11 B do Dacon” (fl. 548);*

*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. 87 a 94 e os fretes na operação de venda através das contas contábeis 116000 Frete sobre Distribuição — Fertilizante e 118000 Frete sobre Distribuição Nutrição Ani.” (fl.548); 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. 438 a 503. No caso de mercadoria importada não há previsão de armazenagem no art. 15 da L. 10.865 (...). 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. 548); 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. 548); 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 DAICON, apurados pelo contribuinte, em confronto com os valores apurados pela auditoria fiscal” (fl. 525).*

*Contra o Despacho Decisório foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 560/591) onde se alega e se discorre, 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 abril a junho de 2005” (fl. 561/562);*

*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 esses são devidamente consumidos no processo fabril até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal” (fl. 571);*

*de que, se a lei quisesse que o direito de crédito estivesse vinculado unicamente ao contato do insumo com o produto fabricado, não teria feito menção às despesas, exigindo a lei,*



*para fins de outorga de crédito, apenas e tão somente que os insumos guardem alguma relação com a fabricação de produtos e sejam utilizados no estabelecimento fabril;*

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

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

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

*de que a lei, quando empregou a vocábulo “utilizado”, quis fazer referência ostensiva aos bens e serviços usados, empregados, aplicados, gastos, adotados,*

*tornados úteis, proveitosos ou que tenham alguma valia ou que serviram para alguma finalidade;*

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

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

*de que, relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito, decorrentes de créditos distintos, pois houve dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida (PIS/PASEP) e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros (PISimportação),*

*sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação, sendo que o creditamento referente ao PISimportação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II; de que os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados pois para a lei basta “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. 580);*

*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/PASEP, vedando a lei, unicamente, a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas;*

*de que a Fiscalização encontrou suposta ilegalidade do crédito sobre fretes pagos em razão de mercadorias adquiridas (importadas) sob alíquota zero, posto que não geram direito a crédito e, daí, o frete correspondente também não geraria, mas se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o raciocínio carece de congruência lógica, parecendo não remanescer dúvida razoável de que mercadoria e serviço de transporte são coisas distintas; de que, a prevalecer a interpretação adotada pela autoridade fiscal, estaria consagrada a analogia como método de interpretação suscetível de gerar obrigação tributária, em aberta contrariedade ao disposto no parágrafo 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 que constituem 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;*

*e de que o empréstimo de mercadorias constitui o cerne do contrato de mútuo e quando a Manifestante está na posição de mutuaria, 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. 588);*

*de que, quanto a "Frete na Venda", “o agente fiscal não indicou qual a razão da glosa do crédito a esse título” (fl. 588), 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. 589), 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. 589);*

*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” (fl. 589)*

*de que “A armazenagem é um procedimento que visa manter a integridade, segurança e a sanidade das mercadorias (produtos fabricados ou matérias primas)” (fl. 589) e “claro está que as despesas decorrentes da celebração de contratos de armazenagem constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido” (fl. 590), sendo que “Os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial porque são locais que representam uma extensão do estabelecimento fabril” (fl. 590) 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. 10.637/02” (fl. 590), 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."*

Após analisar a Impugnação a DRJ declarou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve a autuação, proferindo a decisão cuja Ementa segue transcrita.

*"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, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 664) e posterior petição às fls. 826, no bojo do qual além das questões suscitadas na Impugnação, merecendo destaque os seguintes tópicos:

Preliminar de mérito - decadência parcial do direito do fisco de revisar a apuração referente ao 3 semestre do ano calendário de 2005 em razão de suposta homologação tácita.

Que os serviços utilizados como insumos geram créditos tributários, notadamente:

Os serviços de remoção de pó de rocha que se deposita no ambiente industrial e que são posteriormente reintegrados no processo produtivo.

O serviço de pá carregadeira para auxílio do serviço de remoção de pó de rocha.

A mão de obra especializada em limpeza, que afasta-se da limpeza geral, mas sim consiste na reintegração do pó de rochas ao processo industrial.

Alega ainda que os fretes sobre insumos tributados à alíquota zero e frete sobre transferências devem gerar créditos tributários, inclusive o frete no retorno de empréstimos de matéria prima.

Sustenta que os serviços de movimentação portuária de carga e descarga e despesa com armazenagem dos insumos importados geram créditos tributários.

Finalmente, insurge-se contra a glosa de custos como despesas de energia elétrica e aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, que foram contabilizados de forma equivocada, e que ignorar a situação de fato efetivamente ocorrida viola a razoabilidade.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad - Relator

Cumpridos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento dos presentes embargos de declaração.

No que diz respeito à análise da tempestividade do Recurso Voluntário, embora esteja registrado no sistema que o contribuinte tomou ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade no dia com a abertura do sistema, prevalece no caso a ciência por decurso de prazo que ocorreu conforme o Termo de Ciência por Decurso de Prazo, visto que a Lei nº 12.844, de 2013, que dispôs sobre a efetividade da intimação na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto no inciso III, alínea "a" do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, foi publicada no DOU de 19/07/2013, sem efeitos retroativos.

Estando demonstrado que o contribuinte tomou ciência do Acórdão de Impugnação conforme Termo de Ciência por Decurso de Prazo correspondente ao 15º (décimo quinto dia) contado da data da disponibilização na Caixa Postal, conforme prevê o art. 23, § 2º, III, "a" do nº 70.235, de 1972, norma vigente à época da apresentação do Recurso Voluntário apresentado em 24.05.2013, deve ser reconhecida a tempestividade do Recurso Voluntário.

Efetivamente, entende-se que se para a constatação da intempestividade foi utilizada norma ainda não vigente, razão pela qual devem ser acolhidos os presentes Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para que seja superada a intempestividade e, assim, analisado o mérito do Recurso Voluntário.

Quanto ao argumento da decadência parcial do direito do fisco de revisar a apuração referente ao 3º semestre do ano calendário de 2005 em razão de suposta homologação tácita, adoto as razões esposadas pelo Nobre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator do processo n. 11.543.100064/2015-10, no qual foi proferido o Acórdão Unânime lavrado em 27 de setembro de 2017 e tombado sob o n. 3201-003.170, cujo fragmento segue abaixo transcrito.

*"A recorrente alega a decadência do direito de indeferir o crédito.*

*Não lhe assiste razão.*

*A decadência é a cessação do direito potestativo, pela ultrapassagem de prazo legal, para os fins da segurança jurídica. No direito tributário, se aplica à constituição de ofício do tributo.*

*Não existe decadência de informações contábeis. Qualquer indébito alegado somente pode ser deferido se revestido de legalidade estrita. Em hipótese alguma um crédito ilegal poderá ser deferido pela passagem do tempo. O que se impede, pela passagem do tempo, é a constituição do crédito ou sua cobrança. Jamais o deferimento de crédito/indébito ilegal.*

*Assim, qualquer requerimento de restituição ou ressarcimento, enseja a auditoria de sua legalidade, desde sua origem. Ocorre que, ainda que o indébito seja ilegal, se tiver havido declaração de compensação, e ultrapassados 5 anos, não se pode mais cobrar o débito compensado, porém, jamais se restituirá o crédito ilegal.*

*A legislação da compensação tributária é expressa em estabelecer o prazo de 5 anos para a homologação da compensação, isto é, da extinção do débito (crédito tributário) por um alegado crédito. Não se homologa pedido de crédito ou restituição:*

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

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

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

*(...)*

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

*Por óbvio, se o prazo de homologação da compensação é contado a partir da Declaração de Compensação, o indébito poderá ser anterior a 5 anos.*

*Portanto, afasto a preliminar suscitada.*

Fulcrado em tais razões, afasto a preliminar suscitada para adentrar ao mérito do Recurso Voluntário.

## 1. Mérito

Inicialmente, cumpre destacar que o conceito de insumos para efeitos de creditamento das contribuições sociais não cumulativas diz respeito à pertinência, relevância e essencialidade do referido produto ou serviço em relação ao processo produtivo, considerando a imprescindibilidade de determinado item, seja ele bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Em relação a este ponto é necessário cotejar as atividades com o conceito de insumo assim esposado por este colegiado, à luz das razões recursais que podem ser assim resumidas:

- Serviços como insumos (ajudantes para remoção, pá carregadeira, mão de obra temporária de limpeza e demais serviços) [III.3.2]
- Frete dos insumos tributados à alíquota zero e transferências [III.3.3]
- Movimentação portuária, carga, descarga e movimentação interna. [III.3.4]
- Energia elétrica e locação de prédios - extemporâneos.

### 1.1. O conceito de insumos e os créditos compensados pela Recorrente.

Em relação a este ponto é necessário investigar cada crédito e cotejar a atividade com o conceito de insumo assim esposado por este colegiado.

### 1.2. Os serviços de remoção de pó de rocha que se deposita no ambiente industrial e que são posteriormente reintegrados no processo produtivo, seja com pá carregadeira para auxílio do serviço de remoção de pó de rocha ou a mão de obra especializada em limpeza, que afastar-se-ia da limpeza geral, mas sim consistiria na reintegração do pó de rochas ao processo industrial. (Item III.3.2 do Recurso Voluntário)

A Recorrente sustenta que a "limpeza" das instalações com auxílio de pá carregadeira e mão de obra especializada, inclusive nas máquinas não é uma mera atividade de asseio ou estética como seria em uma residência ou em um escritório, por exemplo, mas sim de uma espécie de manutenção dos equipamentos fabris, eis que utiliza-se rocha moída em pó, que se acumula pelas máquinas, e que esta limpeza é imprescindível ao funcionamento delas, que

até parariam de funcionar pelo excesso de resíduos nelas depositadas, se não fosse a referida limpeza.

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

### **1.2.1. Demais serviços tratados como insumos.**

Sob o item demais serviços profissionais a recorrente abarcou diversos serviços que não se subsumem ao conceito de "bens e serviços utilizados como insumos" que, aliás, sua essencialidade sequer foi suficientemente demonstrada quando do Recurso Voluntário, razões pelas quais não se deve reformar a decisão que os glosou.

### **1.3. fretes sobre insumos tributados à alíquota zero, frete sobre transferências e o frete no retorno de empréstimos de matéria prima. (item III.3.3 do Recurso Voluntário)**

A armazenagem de insumos e de produtos acabados, bem como o frete, realizados entre estabelecimentos, durante a fabricação do produto final, são considerados de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Em relação aos **fretes sobre insumos tributados à alíquota zero** existe uma interessante controvérsia no âmbito do CARF, o que demonstra a aridez do tema.

Inicialmente, há um entendimento, data venia superado, segundo o qual não haveria previsão legal que autorizasse o referido creditamento.

Contudo, analisando-se o artigo 3º da Lei 10.833 tem-se que é autorizado o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados com insumos.

Recentemente, já no ano de 2018, a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu acórdão (Acórdão nº 9303006.218, de 24/01/2018), no qual manifestou o seu entendimento acerca da possibilidade de que os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, da mesma forma que os gastos com fretes na movimentação destes insumos no processo fabril.

No caso dos presentes autos, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete, vez que despesa onerada pelas contribuições, devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos essenciais ao processo produtivo.

Vale destacar que este é o entendimento adotado pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção do CARF, no bojo do processo 10925.722369/2012-41,



Acórdão 3201-003.454, julgado em 27 de fevereiro de 2018, tendo a Conselheira Tatiana J. Belisário como Redatora Designada especificamente em relação a este ponto.

Por estas razões, dou provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao aproveitamento da COFIN sobre o frete de insumos tributados à alíquota zero.

Quanto aos **fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos**, admite-se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.

O assunto foi recentemente (15 de maio de 2018) decidido pela Terceira Turma da Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no processo n. 13053.000315/2007-68, gerando o Acórdão 9303-006.729, que tem como ementa:

*"Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007*

*CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

*Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições".*

Tal decisão, por sua vez, foi lastreada no aresto que versa sobre a matéria referente ao direito de crédito de PIS e COFINS em operações de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, foi julgado pela Câmara Superior pela sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do artigo 47 do RICARF, sessão de 17 de maio de 2017, onde foi proferido o acórdão nº **9303005.132**, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Desta forma, conclusivamente, é de se admitir o aproveitamento do crédito tributário sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, eis que se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.

Por estes motivos, é de se dar provimento ao Recurso em relação a este tópico.

**1.4. Créditos sobre serviços de movimentação portuária, armazenagem, de carga e descarga e de movimentação interna. (Item III.3.4 do Recurso Voluntário)**

Os custos de movimentação portuária relativas a bens que são considerados insumos, devem gerar crédito de PIS e COFINS. Se tradicionalmente admite-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo, não há razão lógica para não equipar-lo à desestiva, descarregamento e movimentação, despesas relacionadas à operação física de importação que têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo. Tratam-se de insumos de atividade e compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

**1.5. Créditos sobre energia elétrica e aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas. (Item III.3.5 do Recurso Voluntário)**

Sobre este aspecto insurge-se a Recorrente contra a decisão da DRJ que denegou o creditamento dos aluguéis por entender que houve apuração irregular apropriação do crédito, com expressa violação ao artigo 177 da lei 6.404/76, verbis:

*Aqui se abre um parêntese para notar apenas, sem prejuízo do exposto, que o regime de caixa também encontra seu espaço na legislação de regência. Assim, a MP 2.15835, art. 20, veio a autorizar que as pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no Lucro Presumido empreguem o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS e para a Cofins, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas e à CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Enfim, voltando mais ao centro da questão discutida, o que se autoriza na sistemática não cumulativa de apuração de PIS e Cofins é o posterior aproveitamento de um crédito regular após o período de seu reconhecimento e apropriação em conformidade como o mês de competência, não o simples reconhecimento de um crédito fora do mês ao qual compete.*

*Nesse sentido, é regular o aproveitamento do crédito no prazo legal, ainda que fora do mês de competência. Mas o que se noticia nos autos é uma apropriação extemporânea do crédito, ou seja, em desacordo com o mês de sua competência.*

*Quanto às considerações ou suposições da Manifestante de como deveria ser tomado o conceito de insumo para fins da contribuição em pauta, cabe observar que, uma vez que a matéria está disciplinada em atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias, é inócuo suscitar na esfera administrativa, que os expediu, controvérsias diretas ou indiretas relacionadas com tais atos.*

Assim, o que ocorreu no caso concreto foi uma apropriação extemporânea do crédito, o que não encontra arrimo no ordenamento jurídico, conforme entendimento já esposado por este colegiado no processo 13864.720101/201496, Acórdão n. 3302-005.537, julgado em 19.06.2018, de relatoria da I. Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar.

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO. 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. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização, razão pela qual entende-se estar correto o entendimento adotado pela DRJ no sentido de negar os créditos supra citados.*

Por estas razões, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos.

## 2. Conclusões

Conclusivamente, por todo o exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração para conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para **reconhecer o crédito relativo** aos serviços de remoção de pó de rocha que se deposita no ambiente industrial e que são posteriormente reintegrados no processo produtivo, seja com pá carregadeira para auxílio do serviço de remoção de pó de rocha ou a mão de obra especializada em limpeza, que afastar-se-ia da limpeza geral, mas sim consistiria na reintegração do pó de rochas ao processo industrial, **reconhecer o direito ao crédito relativo aos** serviços utilizados como insumos notadamente fretes sobre insumos tributados à alíquota zero, frete sobre transferências e o frete no retorno de empréstimos de matéria prima, **reconhecer o direito aos créditos** sobre serviços de movimentação portuária, armazenagem, de carga e descarga e de movimentação interna, contudo **não reconhecer o direito aos créditos extemporâneos** sobre energia elétrica e aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

## Voto Vencedor

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri - Redator Designado

Com a devida licença aos argumentos do I. Conselheiro Relator e *concessa venia* aos meus pares que entenderam diversamente, fato é que o colegiado do voto acima dissentiu, no que tange a negativa de provimento do direito ao crédito referente ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados e quanto aos serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação.

Desta feita, procurarei, na sequência, consignar o entendimento que norteou a maioria dos membros do presente Colegiado, negando provimento ao recurso voluntário, quanto aos referidos temas.

### *Preâmbulo*

De início, reproduzo as razões pelas quais o I. Relator do voto vencido proveu o recurso voluntário, *verbis*:

***1.3. Serviços utilizados como insumos notadamente fretes sobre insumos tributados à alíquota zero, frete sobre transferências e o frete no retorno de empréstimos de matéria prima. (item III.3.3 do Recurso Voluntário)***

*A armazenagem de insumos e de produtos acabados, bem como o frete, realizados entre estabelecimentos, durante a fabricação do produto final, são considerados de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.*

*(...)*

*Quanto aos fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, admite-se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.*

*O assunto foi recentemente (15 de maio de 2018) decidido pela Terceira Turma da Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no processo n. 13053.000315/2007-68, gerando o Acórdão 9303-006.729, que tem como ementa:*

*(...)*

*Tal decisão, por sua vez, foi lastreada no aresto que versa sobre a matéria referente ao direito de crédito de PIS e COFINS em operações de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, foi julgado pela Câmara Superior pela sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do artigo 47 do RICARF, sessão de 17 de maio de 2017, onde foi proferido o*

*acórdão nº 9303005.132, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.*

*Desta forma, conclusivamente, é de se admitir o aproveitamento do crédito tributário sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, eis que se que tratam-se de atividades essenciais à produção, e que se referem à efetivação da venda e não à venda em si.*

*Por estes motivos, é de se dar provimento ao Recurso em relação a este tópico.*

*\* \**

***1.4. Créditos sobre serviços de movimentação portuária, armazenagem, de carga e descarga e de movimentação interna. (Item III.3.4 do Recurso Voluntário)***

*Os custos de movimentação portuária relativas a bens que são considerados insumos, devem gerar crédito de PIS e COFINS. Se tradicionalmente admite-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo, não há razão lógica para não equipar-lo à desestiva, descarregamento e movimentação, despesas relacionadas à operação física de importação que têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo. Tratam-se de insumos de atividade e compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.*

***Das Decisões Judiciais e Administrativas***

*Advirta-se que resultam improficuos os julgados administrativos referidos*

*pelo contribuinte, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.*

*Neste sentido, o inciso II do artigo 100 do CTN determina, verbis:*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*(...)*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (grifei)*

*A este respeito, veja-se também o Parecer Normativo CST nº 390, de 31.05.1971, verbis:*

*Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a*

*qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.*

Deste modo, as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis perante este Colegiado, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 11.196, de 21.11.2005.

Em relação às decisões judiciais, cabe ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais em regra não vinculam o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional -CTN-. Deveras, a obrigatoriedade de que a decisão administrativa reproduza os entendimentos expressos nos julgados dos Tribunais Superiores, para além dos casos concretos a que se refiram tais julgamentos, se verifica somente quanto às súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal -STF- nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), bem como nos casos previstos no artigo 19 da Lei nº 10.552, de 19.07.2002, conforme disciplinados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12.01.2014, que assim dispõem, *verbis*:

Lei nº 10.552, de 2002:

(...)

*Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)*

(...)

*IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

(...)

*§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os*

*incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

(...)

*§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013).*

(...)

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014:

(...)

*Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.*

*§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.*

(...)

*§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.*

(...)

*§ 6º Para fins do disposto neste artigo, ratificam-se as Notas PGFN/CRJ nº 1.114, de 30 de agosto de 2012, PGFN/CRJ nº 1.155, de 11 de setembro de 2012, PGFN/CRJ nº 1.582, de 7 de dezembro de 2012, e PGFN/CRJ nº 1.549, de 3 de dezembro de 2012.*

(...)

No presente caso não se verifica nenhuma das situações acima referidas e, portanto, as decisões judiciais e administrativas colacionadas pelo recorrente não têm o condão de afastar a aplicação da legislação em vigor.

#### ***Breve síntese dos fatos - Histórico***

Depreende-se do presente Despacho Decisório que a fiscalização, após proceder aos exames de praxe, reconheceu parcialmente o direito creditório vindicado pelo contribuinte, resultando na homologação das Declarações de Compensação neste vinculadas até o limite do crédito deferido para utilização em compensação no próprio mês.

Insurgindo-se contra os termos do Despacho Decisório, o contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade para alegar, afora a questão atinente à decadência do direito de lançar, no que diz respeito às glosas afeitas a este voto vencedor, que a fiscalização, não obstante não negar a vinculação "desses insumos com o processo produtivo, apenas firma-se no pressuposto de que tais serviços não se enquadram no conceito de insumo"; porém, "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"; desta feita, "o direito de crédito nasce com a utilização de um insumo no processo de produção, fabricação ou prestação de serviços".

Neste sentido, sintetiza seu inconformismo, quanto aos temas em apreço, aduzindo que (trechos extraídos do Relatório do Acórdão proferido pela 1ª Instância), *verbis*:

(...)

*- 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;*

*- 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 pela Contribuinte em face da importação, sendo que o creditamento referente ao PIS-Importação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II;*

*- os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados pois para a lei basta "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. 580);*



- 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/PASEP, vedando a lei, unicamente, a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas;

(...)

- fretes pagos em razão do transporte de mercadorias de/para armazenagem ou depósito expressam despesas que constituem 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;

- os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial porque são locais que representam uma extensão do estabelecimento fabril;

(...)

Procedendo à análise da manifestação de inconformidade ofertada, o Colegiado de 1ª Instância, mantendo incólume a autuação fiscal, declarou-a improcedente.

Ainda não se conformando com o desfecho do pleito, o Recorrente comparece aos autos para apresentar Recurso Voluntário, que, em síntese, reproduz as questões suscitadas em sede de manifestação de inconformidade, no intuito de, uma vez mais, requer o restabelecimento integral dos créditos glosados, por entender que referidos insumos tem o condão de gerar créditos tributários e que ignorar tal direito representa a violação do princípio da razoabilidade.

### ***Do fundamento deste voto vencedor***

#### ***-Do conceito de insumo***

Note-se, em face das glosas acima destacadas e das considerações trazidas na manifestação de inconformidade, reproduzidas na peça recursal que remetem ao conceito de insumo, é de bom alvitre verificar o marco normativo sobre a matéria conforme a seguir transcrito, *verbis*:

Lei nº 10.637, de 2002:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

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

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

*b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

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

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

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

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

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

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

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na*

*prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)  
(Vigência)*

Lei nº 10.833, de 2003:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

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

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

*b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, conforme dispõem os artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, poderá a pessoa jurídica submetida ao regime da não-cumulatividade descontar créditos calculados em relação aos bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, observando que até a entrada em vigor da Lei nº 10.685, em 01.05.2004, esse direito ao crédito somente alcançava os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

A matéria em tela foi e ainda é muito revisitada neste colendo Colegiado; neste sentido, sem mais delongas, também em atenção ao primado da economicidade e, portanto, evitando-se maiores digressões sobre o tema "conceito de insumo", é suficiente indicar os precedentes que retratam-no fielmente, pontuando-se que a exegese que se extrai das prescrições dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 quanto à possibilidade de crédito, relativamente aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, corresponde uma via interpretativa que não é tão restritiva quanto aquela que adota o conceito utilizado pela legislação do IPI, nem tão abrangente quanto a que faz uso do conceito utilizado pela legislação do IR, correspondendo, portanto, à identificação dos seguintes critérios, na análise do caso concreto: (i) bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, ou seja, bens ou serviços que tenham relação de pertinência com a produção, fabricação ou prestação de serviço, ainda que não tenham contato direto; (ii) bens ou serviços que não tenham seu aproveitamento vedado pela lei.

Com efeito, o regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins busca desonerar as contribuições incidentes sobre a receita mediante a atribuição de crédito na aquisição dos insumos que serão utilizados na produção do bem e na prestação dos serviços, objetos da atividade-fim da empresa.

Como antes explicitado, neste ponto a controvérsia reside, principalmente, sobre a pretensão de alargamento do conceito de insumos, previsto na legislação que rege o regime não cumulativo do PIS e da Cofins, alargamento este que poderia ampliar o creditamento para a quase totalidade dos dispêndios efetuados pela empresa.

Outro fator de extrema relevância a ser considerado na definição do que vem a ser insumo para efeitos de não cumulatividade do PIS e da Cofins é a **finalidade do próprio regime**, descrita na Exposição de Motivos da Lei nº 10.833, de 2003, e a qual merece detida análise neste momento, *verbis*:

Lei nº 10.833, de 2003 - Exposição de Motivos:

*“1.1 - O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes - em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra”.*  
(grifei)

Percebe-se, portanto, que o regime não cumulativo do PIS e da Cofins tem, como escopo maior, o estímulo da eficiência econômica, a distribuição de riquezas, a geração de empregos e o freio ao processo de verticalização de empresas.

Evidencie-se, portanto, que a concessão irrestrita de créditos escapa à finalidade do regime não cumulativo, descrito pelo legislador em efetiva interpretação autêntica na Exposição de Motivos da Lei nº 10.833, de 2003, e ultrapassa o limite do razoável: as empresas não terão apenas o crédito que lhes garantirá o incentivo da não verticalização - terão também direito a créditos que excedem ao escopo da lei, reduzindo sobremaneira seus custos, e transformando o PIS e a Cofins em tributos incidentes não sobre a receita/faturamento, mas sobre o lucro.

Desta feita, concluindo, permitir que o conceito de insumo seja ampliado irrestritamente, com a inclusão de todos os custos e despesas suportados pelo contribuinte, equivale ao desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e ao esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

A título de fundamentação e esclarecimento, cita-se, como exemplo, alguns precedentes:

- Acórdão nº 3302-003.096, de 15.03.2016:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*Ementa: **INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.***

*A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.*  
(grifei).

*CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.*

*No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.*

*CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.*

*Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.*

*CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.*

*As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.(grifei).*

*CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.*

*Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte.*

**- Acórdão nº 3302-003.212, de 16.05.2016:**

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

**Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007**

**PRODUTO SEM DIREITO A CRÉDITO. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Se para o produto transportado (mercadorias adquiridas de pessoas físicas, mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação etc) é vedado o direito de dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, pelo mesmo motivo, tal vedação também se estende aos gastos como frete relativos à operação de transporte dos referidos produtos, que a eles se agregam como custo de produção.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições (valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei 10.865/2004), nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.*

***TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.***

***No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para armazéns gerais. (grifei).***

*TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.*

*Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete relativo à operação de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos do próprio contribuinte propicia o direito ao crédito da contribuição como custo de produção dos produtos destinados à venda.*

***DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA VENDIDA. GASTO COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.***

*No âmbito do regime não cumulativo, por compor o custo do bem devolvido, é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre os gastos com frete pagos na operação de devolução de produto/mercadoria vendido, cuja receita tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e submetido à prévia tributação segundo o regime não cumulativo.*

***GASTOS COM FRETE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS. CABIMENTO.***

*No âmbito do regime não cumulativo, ainda que haja previsão legal da dedução, a glosa dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser integralmente mantida se o contribuinte não comprova a realização do pagamento dos gastos com frete à pessoa jurídica domiciliada no País com documento hábil e idôneo.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007*

*DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO ADEQUADA E SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.*

*DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOCORRÊNCIA CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e cujas conclusões foram apresentadas de forma congruente e devidamente fundamentada.*

*PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA A IMPRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO. POSSIBILIDADE.*

*Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Estabelecidas as premissas interpretativas adotadas para a solução do presente litígio, para fins de analisarmos o caso em apreço, transcrevo excertos do Recurso Voluntário apresentado, cujos os quais informam algumas características do contribuinte, vejamos:

### ***111.2 - Breve Descritivo das Atividades da Recorrente***

*36. Antes de adentrar nas questões de mérito que serão cabalmente exploradas mais adiante, cumpre trazer um breve descritivo de quem é a Recorrente, quais são suas atividades e, principalmente, como opera e produz, conceitos sem os quais*



*não é possível ter uma perfeita noção do que pode ou não ser considerado "insumo" em sua atividade produtiva.*

*37. 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.*

*38. O Grupo Mosaic surgiu como fruto da união entre a Cargill Fertilizantes e a IMC Global - duas empresas líderes, respeitadas e reconhecidas no agronegócio, sendo que sua principal representante (The Mosaic Company) está localizada na cidade de Minnesota (EUA), pessoa jurídica essa de capital aberto, com ações listadas na Bolsa de Valores de Nova York.*

*39. No Brasil, um dos maiores consumidores mundiais de fertilizantes, a Recorrente atua na importação, comercialização e distribuição de matérias-primas, e na produção de ingredientes para nutrição animal e fertilizantes para aplicação em todas as culturas agrícolas. Note-se que o Brasil não é auto-suficiente na produção de matéria-prima para fabricação de fertilizantes sintéticos', fato que obriga a Recorrente a importar grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo.*

*40. Além de possuir diversas regionais comerciais e unidades fabris, portuárias e de armazenagem estrategicamente localizadas nos principais Estados consumidores de fertilizantes, a Recorrente também detém (i) 62% do controle da Fospar, empresa produtora de fertilizantes fosfatados e operações portuárias, com unidade fabril e terminal portuário e Paranaguá (PR); e (ii) 45% da Indústria de Fertilizantes de Cubatão - IFC, que opera serviços de mistura e distribuição de fertilizantes.*

*41. O processo produtivo de fertilizantes sintéticos, atividade principal da Recorrente, pode ser resumido em uma série de reações químicas e misturas de materiais para obtenção do resultado final, sem prejuízo de outros produtos fabricados pela Recorrente, como, por exemplo, produtos para nutrição animal.*

Note-se que faz parte do seu objeto social, a indústria, o comércio, a revenda, a importação e a exportação de produtos fertilizantes, seja na condição de matéria-prima ou de produto acabado.

#### ***-Do frete sobre transferência entre centros UB de produtos acabados***

Desta feita, assentada na hermenêutica que se extrai dos dispositivos acima citados, com escopo nos fundamentos apresentados no início da parte meritória com vistas à interpretação que balizaria a análise das glosas, entendo que o contribuinte ao descrever que os dispêndios com os fretes advém, em síntese, da necessidade de transportar produtos acabados entre suas unidades para garantir a necessária agilidade no atendimento de seus clientes e afins, evidenciou ao juízo de interpretação que se extrai das prescrições do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quanto à impossibilidade do referido crédito, visto que embora sejam dispêndios necessários à atividade empresarial do contribuinte, não se enquadram nas disposições

normativas antes reproduzidas quanto ao conceito de insumo, uma vez que já que não tem pertinência direta com o processo produtivo, sendo incabível o direito ao crédito, por falta de previsão legal.

Para o fim de reforçar este argumento, peço licença para reproduzir excertos da detalhada e esmerada análise de caso idêntico, constante no voto proferido no Acórdão nº 3302-003.212, de 16.05.2016, pelo I. Conselheiro José Fernandes sobre a matéria em análise, *verbis*:

*De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.*

*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.*

*Assim, 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. (grifei).*

*Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de 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 seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no*

art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

*Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:*

*a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);*

*b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);*

*c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e*

*d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).*

***Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais. (grifei).***

Pelo exposto, mantém-se a glosa efetuada referente ao frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados.

***-Dos "serviços portuários" na operação de importação de insumos***

Prosseguindo, em suma, para a fiscalização, os serviços de operação portuária prestados (carga, descarga, armazenagem, etc.), como não se enquadrava no conceito de insumo foram glosados.

O recorrente, por sua vez, em síntese, alegou que os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados pois para a lei basta “que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal”.

É inconteste que os "serviços portuários" em apreço foram prestados em face da operação de importação de insumos utilizados pelo recorrente no seu processo produtivo.

No entanto, no âmbito da operação de importação, o direito ao crédito somente é assegurado em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, conforme expressamente determina o § 1º do artigo 15 da Lei nº 10.685, de 2004, a seguir reproduzido, *verbis*:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeitos) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*

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

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei **aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.** (grifei)*

As alegações do recorrente, no sentido de que basta que os insumos sejam utilizados e consumidos no processo fabril não se aplica ao caso em tela, uma vez que se trata de insumos importados, para os quais a legislação, expressamente, só admitiu o crédito relativos às contribuições efetivamente pagas pelo importador.

Por essas razões, deve ser integralmente mantida a glosa referente aos serviços de movimentação, carga, descarga, armazenagem de mercadorias, realizados no âmbito da operação portuária, em face do procedimento de importação de insumos da produção.

***Da conclusão***

Com base em tais considerações, relativamente ao presente voto vencedor, decidiu a maioria do Colegiado, por negar provimento ao recurso voluntário, para manter a decisão recorrida no que diz respeito as glosas de frete sobre transferências entre centros UB de produtos acabados e dos serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem na importação.

*(assinado digitalmente)*

Orlando Rutigliani Berri