



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16349.000169/2009-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.437 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOSAIC FERTILIZANTES BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

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 observância aos termos do art. 59 do Decreto no 70.235/72.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, § 4º e Art. 173, ambos do CTN) não se aplicam à análise administrativa que visa apurar a liquidez e certeza do crédito solicitado em pedido de ressarcimento/compensação do contribuinte.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

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

A sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS impõe a apreciação de determinado bem ou serviço ponderando sua essencialidade e relevância ao processo produtivo. No presente julgado deve ser reproduzido o determinado na decisão preferida no Recurso Especial no 1.221.170/PR.

SERVIÇO DE LIMPEZA DA FÁBRICA. SERVIÇO DE REMOÇÃO DE MATERIAS MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA E DESCARGA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com serviços de remoção de resíduos, limpeza da fábrica, locação de máquinas e equipamentos, bem como com movimentação portuária para carga e descarga de insumos (matérias-primas) enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS 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.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer em parte do recurso voluntário, para afastar as preliminares de nulidade e decadência da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas, cabendo à autoridade administrativa apurar os créditos e homologar as Dcomp até o limite apurado, da seguinte forma: (I) por unanimidade, em reverter as glosas sobre os “Serviços de Movimentação Portuária”, “Serviços de Carga e Descarga” e “Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero”. (II) Por maioria de votos, em reverter as glosas dos “Serviços de Limpeza e Serviços de Remoção de Materiais”. Vencida a Conselheira Juciléia de Souza Lima e o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, que revertiam as glosas dos serviços de limpeza e de remoção de materiais diretamente ligados à atividade industrial. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negava provimento ao recurso no tema. (III) Por maioria de votos, em manter as glosas sobre “Fretes de Transferências”. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso para reverter a glosa dos fretes sobre as transferências de produtos inacabados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aline Cardoso de Faria (Relatora), Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade interposta contra despacho decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento (PER) relativo ao crédito de Cofins e não homologou a Declaração de Compensação (Dcomp), objeto deste processo administrativo, em que figura como Recorrente a empresa MOSAIC FERTILIZANTES BRASIL LTDA.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento relativo ao crédito de Cofins não cumulativa, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, do 2º trimestre de 2005, no valor de R\$ 4.818.487,21, formalizado através do PER nº 11291.04894.180406.1.5.11-7842, cumulado com a entrega da declaração de compensação eletrônica (Dcomp) nº 10015.75679.180406.1.3.11-9063, a qual utilizou-se integralmente do crédito pleiteado.

A análise do direito creditório foi realizada pela Equipe Especial de Auditoria – EQAUD, da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, que, em conclusão aos trabalhos realizados, emitiu o Despacho Decisório de fls. 290 a 319, de 06/04/2011, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 3.078.694,05, e homologou as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

Consoante a decisão administrativa mencionada, o procedimento fiscal envolveu as apurações: das receitas auferidas (Receitas de Exportação, do Mercado Interno Tributado, do Mercado Interno Não Tributado e outras Receitas); da proporcionalidade a ser aplicada aos créditos não cumulativos, uma vez que a contribuinte adota o rateio proporcional para a repartição dos créditos comuns (relativos às diversas receitas); da contribuição devida no período; da base de cálculo dos créditos não cumulativos; e dos créditos não cumulativos da contribuição, relativos ao mercado interno.

Segundo a fiscalização, comparando-se os valores declarados (no Dacon) com os valores apurados no procedimento fiscal, foram encontradas divergências nas receitas auferidas no mercado interno (receitas tributadas x receitas não tributadas) e na apuração dos créditos não cumulativos (base de cálculo e, conseqüentemente, nos valores dos créditos) das seguintes rubricas:

- serviços profissionais – registrados na conta nº 209, por não se enquadrarem no conceito de insumo estampado na IN SRF nº 404, de 2004;

- fretes sobre insumos – constantes da conta contábil nº 3.061, pelo fato de as mercadorias transportadas não gerarem direito ao crédito, conforme disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da

Lei nº 10.833, de 2003. Entende a autoridade fiscal que o direito ao crédito sobre as despesas de fretes na aquisição de insumos somente ocorre por conta da interpretação, baseada no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, de que eles integram o custo das mercadorias adquiridas. Assim, neste sentido, uma vez que as mercadorias transportadas não geram o direito ao crédito os fretes a elas vinculados também não podem gerar tal direito. Além disso alguns lançamentos na mencionada conta dizem respeito a fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens, para os quais inexistente previsão legal de direito ao crédito.

- serviços de movimentação portuária – por não haver previsão do direito ao crédito para este tipo de serviço e pelo fato dele não se caracterizar como insumo. Adicionalmente, a fiscalização ressalta que a despesa relativa aos serviços de descarga portuária fazem parte da base de cálculo do contribuição devida na importação, sendo os valores recolhidos (a título de contribuição) utilizados como créditos em outra linha do Dacon.

- serviços de movimentação interna e serviços de mão-de-obra temporária – por tratarem-se de serviços que não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na industrialização, consoante a Solução de Consulta 174 da SRRF/8ªRF/DISIT, de 22.05.2009;

- despesas de aluguéis e prédios locados de pessoas jurídicas – glosa parcial efetivada em virtude de a contribuinte, conforme os contratos analisados, não ter respeitado o princípio contábil da competência;

- despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos – glosa parcial realizada em relação aos bens que não são utilizados na atividade da empresa, conforme quadros colacionados na decisão administrativa;

- despesas com armazenagem e fretes sobre vendas – quanto às despesas de armazenagem, por se tratarem de serviços de descargas de matérias-primas para as quais inexistente previsão legal expressa e que, também, não podem ser considerados como insumos. Observe-se que relativamente aos fretes sobre vendas não houve glosas. Segundo a fiscalização foi identificada compatibilidade entre as contas contábeis 116000 e 118000 em comparação com os valores declarados no Dacon;

- devolução de vendas – nesta caso a fiscalização reconhece que as devoluções de venda de mercadoria tributada originalmente pela saída concedem o direito ao creditamento, mas observa que no caso de eventual devolução este crédito deve ser tratado a parte, sem o concurso de rateio proporcional, dada a relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento, em mesmo montante e tipo de crédito.

Observa-se, por fim, que, em razão dos ajustes acima (glosas), a autoridade *a quo* efetivou a reapuração de todos créditos não cumulativos do período analisado, utilizando-se dos índices de rateio proporcional apurados no procedimento fiscal. Nesta reapuração, diga-se, houve a determinação dos créditos passíveis de ressarcimento (vinculados ao mercado interno não tributado – os quais estão sendo tratados no presente processo) e dos créditos sujeitos somente ao desconto da contribuição (vinculados ao mercado interno tributado), observando-se que foram considerados (utilizados) créditos do mercado interno do mês de agosto de 2004, nos montantes apurados pela fiscalização, para abater os valores das contribuições devidas no período sob análise.

A interessada foi cientificada do despacho decisório, em 07/04/2011, e apresentou, em 09/05/2011, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após um breve relato dos fatos, a interessada pugna pela decadência do crédito tributário. Diz que, embora o procedimento fiscal tenha sido efetuado dentro do prazo legal previsto no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, a glosa pretendida não pode produzir efeitos posto que fulminada pela decadência do direito de lançar previsto no

Código Tributário Nacional. Defende que a norma relativa à decadência constante do CTN, por constar em uma Lei Complementar, deve prevalecer sobre norma prevista na lei ordinária, uma vez que esta última (norma especial) não derogou a primeira (norma geral). Argumenta que o prazo para a homologação da compensação deve, portanto, ser aplicada em harmonia com as demais normas do CTN e que a prevalência deste último instrumento legal sobre a legislação ordinária foi confirmada por intermédio da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal – STF.

A contribuinte prossegue com a alegação de que houve ilegalidade material no procedimento administrativo. Sustenta, novamente, que o “lançamento tributário” foi realizado sem a observância do prazo e que o “*Trabalho de fiscalização envolveu a auditoria de vários meses e os cálculos em cada mês foram tomados considerando as glosas e ajustes ocorridos nos meses anteriores. Com isso, as glosas são consideradas ou ‘carregadas’ para os meses posteriores de modo a fazer com que os créditos tributários relativos a períodos já alcançados pela decadência sejam considerados em meses posteriores, com a indireta alteração do prazo de decadência em evidente prejuízo da legalidade e dos direitos do contribuinte.*”

Na mérito a interessada contesta as glosas de créditos insurgindo-se contra o conceito de insumo adotado pela fiscalização. Diz que interpretação adotada pela autoridade fiscal está em desacordo com a lei tributária e que a verificação da utilização de um insumo na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda é dada em razão da essencialidade do mesmo para a obtenção do produto final. Argumenta que o deferimento do crédito, segundo a lei, requer tão somente que os insumos sejam utilizados na fabricação ou produção de produtos. Alega, com base em posições doutrinárias, que o conceito de insumo a ser adotado no caso da contribuição não cumulativa deve ser aquele que rege a apuração do imposto de renda e, também, que sua aceção deve estar vinculada necessariamente ao contexto da exação exigida, com atrelamento ao aferimento de “receita”.

Na sequência a contribuinte prossegue com a contestação das seguintes glosas que foram efetivadas pela autoridade *a quo*:

- serviços profissionais - argumenta que estes serviços estão intrinsicamente ligados à fabricação, pois visam obter insumos – materiais ou imateriais – que são utilizados direta ou indiretamente na fabricação. Alega que, de acordo com a lei, basta que os insumos sejam utilizados ou consumidos no processo fabril e, nesse sentido, contesta a solução de consulta mencionada pela fiscalização que exige que os insumos sejam consumidos/utilizados em contato direto com o produto fabricado. Diz, também, que a fiscalização não produziu qualquer prova que demonstre que os mencionados serviços não foram utilizados no processo de fabricação.

- serviços de movimentação portuária (capatazia e estiva) - sustenta que estes serviços devem ser tratados como fretes e, nesta condição, devem gerar direito ao crédito quando prestados em conjunto com as aquisições de matérias-primas. Diz que os gastos com referidos serviços decorrem de pactos coligados ao contrato de compra e venda das mercadorias importadas, tratando-se, portanto, de serviços obrigatórios para a recepção das mesmas. Argumenta que a contratação deles é necessária e inerente à obtenção das próprias fontes de produção (matérias-primas) que serão utilizadas em sua produção. Sustenta, conforme as soluções de consulta que menciona, que a própria administração tributária tem permitido a escrituração dos créditos com os citados serviços. Defende, também, que o direito ao crédito sobre o pagamento da contribuição na importação, consoante o previsão constante do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2005, não afasta o direito ao crédito em razão da contratação dos serviços de movimentação, ou seja, pugna pela possibilidade de efetivar duplamente o creditamento da contribuição: relativamente aos serviços prestados; e relativamente à contribuição paga na importação.

- serviços de movimentação interna – relata que estes serviços são realizados com a utilização de equipamentos específicos, denominados pás-carregadeiras, e que consistem “na movimentação de matérias primas dos graneis de estocagem para as máquinas de mistura onde são formulados os fertilizantes”. Defende que mencionados serviços estão ligados diretamente à produção, que na falta de uma delimitação ou condição imposta pela lei o conceito de insumo “deve ser entendido como toda utilidade que contribui em caráter essencial para o funcionamento de uma fábrica” e que quando a lei utilizou o vocábulo “utilizado” ela “quis fazer referência ostensiva aos bens e serviços que tenham sido usados, empregados, aplicados, gastos, adotados, tomados úteis, proveitosos ou que tenham alguma valia ou que serviram para alguma finalidade.” Repete, também, as argumentações de que a lei não exige que os insumos sejam utilizados diretamente no processo fabril e que a fiscalização não nega a vinculação de mencionados insumos com o processo produtivo.

- serviço de carga e descarga (mão de obra temporária) – alega 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. Argumenta, também, que não existe óbice para o creditamento, pois tais serviços são contratados, sob o regime da Lei 6.019/74, diretamente com pessoa jurídica, restando a vedação constante da lei, unicamente, para a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas.

- fretes sobre aquisição de insumos adquiridos sob regime de alíquota zero - Defende que a posição adotada pela fiscalização não possui respaldo em lei, uma vez que a mercadoria e o serviço de transporte devem ser tratados de modo individualizados. Diz que o frete, em si, não está sujeito à alíquota zero, e que o raciocínio aplicado carece de congruência lógica. Argumenta que se 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. Alega, também, que não existe na lei vigente dispositivo que vede a escrituração e utilização de crédito sobre o insumo "transporte" quando este é normalmente tributado.

- fretes sobre mercadorias transferidas para armazenagem ou depósito – argumenta que estas despesas constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido, uma vez que os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial, representando uma extensão do estabelecimento industrial. Defende, também, que o empréstimos de mercadorias, muito comum no seu ramo de atuação, é uma maneira de aquisição de matérias-primas junto a empresas congêneres. Sustenta que ela, na condição de mutuária, ao efetivar o contrato de mútuo (empréstimo) e pagar pelo transporte da mercadoria, adquire mercadorias com base nos art. 586 e 587 do Código Civil de 2002 e obtém o direito ao registro do crédito relativamente às despesas de transporte.

- gastos com aluguel de máquinas e equipamentos – Argumenta que neste caso o dispositivo da lei prevê somente dois aspectos para a tomada do crédito: relativamente ao objeto da locação – prédios, máquinas ou equipamentos; e relativamente à destinação dada ao objeto locado – utilização nas atividades da empresa. Sustenta que não existe, portanto, qualquer imposição no sentido de que os bens sejam enquadrados no conceito de insumo.

- gastos com armazenagem (frete venda e armazenagem) – Primeiramente, em relação aos fretes, alega que a glosa não possui amparo legal, uma vez que tratam-se de insumos necessários ao processo produtivo e à manutenção da empresa. Já em relação às despesas de armazenagem, alega: que o direito ao crédito é admitido em lei; que tratam-se de serviços indispensáveis ao processo produtivo, uma vez que os depósitos representam uma extensão do estabelecimento fabril; e que são despesas pagas após o desembaraço aduaneiro, que não constam da base de cálculo da contribuição paga na importação.

Por fim, em razão do exposto, a interessada pede: que o procedimento seja declarado nulo, em razão da decadência do direito da fazenda; que os créditos glosados sejam

reestabelecidos na sua integralidade; que, diante de qualquer dúvida, seja realizada diligência fiscal e perícia; e que o(s) PER/Dcomp sejam homologados totalmente. Protesta, ainda, pela juntada posterior de provas e, em especial, pela realização de perícia.

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 3ª TURMA/DRJCTA votou para JULGAR IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, mantendo integralmente os termos do despacho decisório contestado, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

**NULIDADE. PRESSUPOSTOS.**

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

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE.**

As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, § 4º e Art. 173, ambos do CTN) não se aplicam à análise administrativa que visa apurar a liquidez e certeza do crédito solicitado em pedido de ressarcimento/compensação do contribuinte.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.**

Consideram-se não formulados os pedidos de diligência e perícia que não atendam aos requisitos legais.

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.**

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

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.**

No regime da não cumulatividade da contribuição é possível apropriar-se de crédito sobre os serviços de armazenagem pagos a pessoas jurídicas, vinculados às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas não é possível, entretanto, posto que o direito ao crédito depende de previsão expressa, estender os efeitos da norma permissiva a outras despesas diversas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em Recurso Voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DOS FATOS

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material

II.2 – Da Decadência Parcial do Direito do Fisco de Revisar a Apuração da Contribuição ao PIS e de Glosar os Créditos desse Tributo Relativamente ao 2º Trimestre do Ano-Calendário de 2005

III – DO MÉRITO

III.1 – Breve Descritivo das Atividades da Recorrente

III.2 – Da Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da Cofins / Da Legitimidade dos Créditos Apropriados pela Recorrente

III.2.1 – Do Conceito de Insumo

III.2.2 – Do Parecer Elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco

III.2.3 – Serviços Profissionais Utilizados como Insumo

III.2.4 – Serviços de Movimentação Portuária

III.2.5 – Serviços de Carga e Descarga

III.2.6 – Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero e de Transferências

III.2.7 – Locação de Máquinas e Equipamentos

III.2.8 – Locação de prédios

IV – DO PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

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

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

### I - Das preliminares

#### a) Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material

A Recorrente se insurge contra o trabalho fiscalizatório por entender que houve ofensa aos princípios da motivação, verdade material e legalidade. Em seu entendimento, a análise das operações que geraram o direito creditório pleiteado não foi realizada com o grau de profundidade necessário eis que ausente o conhecimento pormenorizado do processo produtivo da Requerente, no qual são gerados os créditos da não cumulatividade de PIS e Cofins, para fins de verificação da (in)existência do crédito e realização das respectivas glosas.

Desde o início do procedimento fiscal 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.

Nada obstante, 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 estrito cumprimento dos termos do art. 59 do Decreto no 70.235/72.

Pelo exposto, rejeitada a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

**b) Da Decadência Parcial do Direito do Fisco de Revisar a Apuração da Contribuição ao PIS e de Glosar os Créditos desse Tributo Relativamente ao 1º Trimestre do Ano-Calendarário de 2005**

Neste tópico, a Recorrente alega que as autoridades fiscais revisaram a apuração da Contribuição ao PIS quanto ao ano-calendarário de 2005, de modo a não aceitar parte dos créditos decorrentes das despesas incorridas. Sustenta que o lançamento já se encontrava homologado tacitamente, tendo o fisco caducado em seu direito de revisar o procedimento da Recorrente para glosar créditos desse tributo ou exigir valores a pagar. Defende a ocorrência de homologação tácita em razão do esgotamento do prazo de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional. Reconhece que a ciência do Despacho Decisório de revisão ocorreu em momento posterior ao prazo de 05 (cinco) anos para a homologação da apuração do PIS/Cofins em discussão.

O procedimento em tela refere-se à análise de pedido de ressarcimento (cumulado com pedido de compensação), no qual a autoridade administrativa tem o poder/dever de examinar a liquidez e certeza do direito de crédito pleiteado, o que implica calcular/determinar créditos que, segundo a legislação, podem ser ressarcidos aos contribuintes. Ademais, não há previsão legal para que a homologação tácita se aplique à apuração de créditos sujeitos ao ressarcimento.

Diante do exposto, rejeitada a preliminar de decadência.

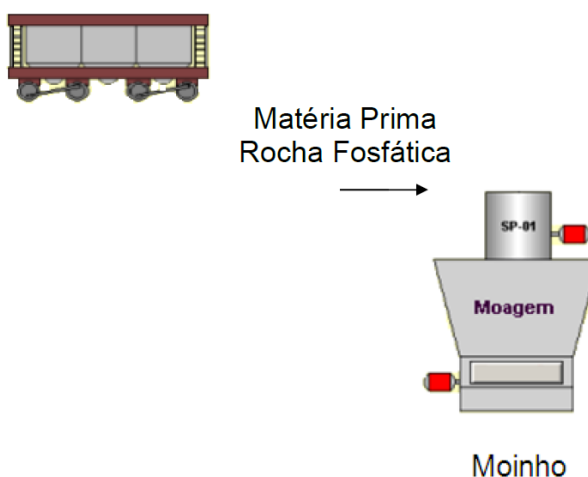
## **II - Do mérito**

A matéria controversa em sede de Recurso Voluntário se assenta sobre a homologação parcial de compensação solicitada por meio do PER nº 11291.04894.180406.1.5.11-7842, cumulado com a entrega da DCOMP nº 10015.75679.180406.1.3.11-9063. O pedido eletrônico de ressarcimento é relativo ao crédito de Cofins não cumulativa, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, do 2º trimestre de 2005.

A Recorrente atua na importação, comercialização e distribuição de matérias-primas, e na produção de ingredientes para nutrição animal e fertilizantes para aplicação em culturas agrícolas, sendo certo, que importa grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo; revestida, portanto, da condição de contribuinte da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, podendo, por conseguinte, descontar créditos em relação a custos, despesas e encargos incorridos para o desenvolvimento de sua atividade.

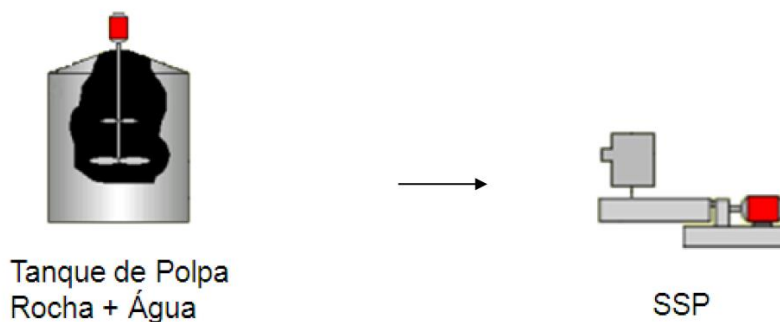
Em síntese, descrever-se-á nos parágrafos seguintes o processo produtivo da Requerente com escopo de compreender sua atividade produtiva para fins de creditamento dos créditos de insumos objeto do presente processo administrativo.

O processo produtivo de fertilizantes sintéticos perfaz a atividade principal da Recorrente, e está resumido em uma série de reações químicas e misturas de materiais para obtenção do resultado final. Aludido processo tem como matéria-prima principal a extração da rocha fosfática em estado bruto que passa por um processo de moagem, que o tritura em partes menores. Em seguida, a rocha é colocada nos moinhos pelos chamados caminhões “Munck”, pás carregadeiras ou guindastes.



Por meio de uma reação química envolvendo a rocha fosfática triturada, água e ácidos, é formado um novo produto, chamado de “polpa”, matéria-prima para um dos fertilizantes sintéticos mais conhecidos do mercado, o chamado Super Simples (ou SSP).

A “polpa” é armazenada em tanques e depois é transportada para um reator, local no qual passa por nova reação química, dessa vez sendo colocada em contato com ácido sulfúrico e ar. Essa reação resulta em dois componentes, a saber, o SSP e gás. O SSP é levado para armazenagem, podendo posteriormente (i) ser ensacado para venda direta ou (ii) passar por novo processo visando formar outro produto. Já o gás resultante da reação, por seu teor altamente nocivo, não pode ser liberado na atmosfera diretamente, necessitando antes passar por um processo de “lavagem”, por meio da sua mistura com água.

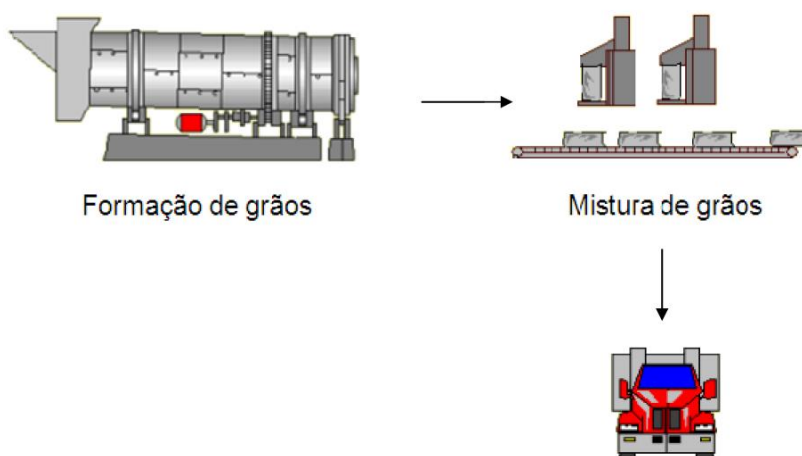


O SSP então será submetido a uma operação chamada de granulação, que basicamente consiste na mistura de matérias-primas sólidas (SSP, sulfato de amônio ou sulfato de potássio, por exemplo) com matérias-primas líquidas (amônia ou ácido fosfórico, dentre outros).

O resultado da granulação então passa por um secador, a fim de eliminar o excesso de umidade, peneirado e depois resfriado. O produto desse processo é um pó extremamente fino e leve, que se perde facilmente em contato com o ar. Durante o transporte, por exemplo, o local de trânsito precisa ser constantemente varrido, a fim de recuperar o produto caído no chão.

Assim, para diminuir as perdas, é adicionado óleo ao produto, em um processo de “despoeiramento”, sendo o produto depois armazenado, pesado e acondicionado em embalagens de 50 Kg ou maiores – os chamados “*big bag*”.

A Recorrente registra que possui instalações e logística adequadas para desenvolver e entregar misturas específicas rapidamente sobre a demanda, a fim de atender as necessidades de cada cliente a cada safra e garantir uma boa colheita. Nesse sentido, os locais onde as matérias-primas ficam depositadas, assim como o local de armazenagem, também precisam de constante serviço de remoção de resíduos, tanto para o aproveitamento na produção, quanto para revenda dos produtos acabados que são literalmente raspados das superfícies e vendidos por valores que variam de acordo com a qualidade do resíduo.



Verifica-se, portanto, que é um processo relativamente simples, baseado em reações químicas e misturas, mas que depende de diversas etapas.

Com escopo de corroborar seu entendimento sobre o conceito de insumos, a Recorrente junta aos autos Parecer elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco (doc. 04)<sup>1</sup> e argumenta que a interpretação do conceito de insumo é mais abrangente do que a construção elaborada pela fiscalização.

Desta feita, uma vez colacionadas as provas produzidas pela autoridade administrativa, cumpre averiguar a essencialidade e relevância dos bens e serviços empregados no processo produtivo e classificados pela Recorrente como insumos à luz da legislação de regência.

É consabido que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo rito dos recursos repetitivos, o STJ decidiu no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou da relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como de que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

Por sua vez, os critérios da essencialidade e relevância considerados são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

**Observação 1.** Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

<sup>1</sup> A Associação Nacional para a Difusão de Adubos (“ANDA”), organização da qual a Recorrente é membra, solicitou a elaboração do aludido parecer ao Professor Marco Aurélio Greco e o documento foi integrado ao presente processo.

Destarte, mediante a interpretação do conceito abstrato de insumo delineado pelo STJ, a Receita Federal do Brasil trouxe critérios mais específicos através do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

No caso em comento, após a emissão dos atos decisórios prolatados no presente processo administrativo, sobreveio a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema abordado no REsp nº 1.221.170/PR, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Com efeito, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado a esse entendimento do STJ antes do seu trânsito em julgado conforme orienta a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Feitas tais considerações, registre-se agora, que a fiscalização analisou a tomada de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas conforme a disciplina dos artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando relacionam os bens, os serviços e as condições para desconto de créditos, bem como dos arts. 66 e 67 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, e dos arts. 8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

Destarte, a autoridade administrativa examinou os insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda e excluiu quaisquer bens que não fossem matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem ou que não sofreram alterações, tais como o desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em suma, foram excluídos a prestação de serviços envolvida na produção ou fabricação de bens não vinculados diretamente à produção conforme amparo legal anterior ao REsp nº 1.221.170/PR.

Desta feita, a autoridade administrativa negou o creditamento em relação aos seguintes bens e serviços:

- A) Serviços Profissionais Utilizados como Insumo**
- B) Serviços de Movimentação Portuária**
- C) Serviços de Carga e Descarga**
- D) Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero e de Transferências**
- E) Locação de Máquinas e Equipamentos**
- F) Locação de Prédios**

Com efeito, o respeitável órgão julgador de primeira instância, por meio do r. decisum, adotou uma interpretação restritiva do conceito de insumo aplicado à contribuição em voga, atrelada ao emprego direto do bem ou serviço sobre o produto em fabricação, nos exatos moldes talhados pela IN n.º 404/2004. Ainda que à época da referida análise a adoção de uma interpretação restritiva do conceito de insumo já estava em franco declínio e em dissonância com o entendimento esposado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, notoriamente pela sua Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRFB acerca do tema. (Vide Acórdão nº 9303-01.035, sessão de 23/08/10).

A seu turno, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão para reconhecer seu direito ao ressarcimento pleiteado e, conseqüentemente, a homologação integral das Dcomp, alegando no mérito, que faz jus ao desconto dos créditos das contribuições sobre os custos/despesas que foram objeto de glosa.

Isto posto, passa-se à análise da relevância e essencialidade dos bens e serviços entendidos como insumo no processo produtivo realizado pela Recorrente e da possibilidade de direito ao prolatado creditamento perquirido à luz da hermenêutica empreendida no REsp nº 1.221.170/PR.

#### **A) Serviços Profissionais Utilizados como Insumo**

Neste tópico, a fiscalização glosou os serviços profissionais utilizados como insumo (discriminados no item 8.4.2 do Despacho Decisório) sob o seguinte argumento:

Serviços profissionais: os serviços relacionados na conta 209 foram motivo de indeferimento por não se enquadrarem no conceito de insumo de acordo com a IN SRF nº 404/2004, art. 8º, §4º e, portanto, não é passível de crédito. As amostragens de notas fiscais estão anexadas ao processo folhas 209 a 222. (Fl. 299).

Em sede recursal, a DRJ manteve integralmente os termos do Despacho Decisório supra:

No caso dos serviços profissionais, consoante as cópias de Notas Fiscais juntadas ao processo, tratam-se de serviços de **vigilância, limpeza, conservação e remoção de materiais**, os quais, obviamente, não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda. (Fl. 374). (Grifos nossos).

Com efeito, conforme elucidado pela Recorrente às fls. 421, os serviços de limpeza e de remoção de materiais mostram-se necessários na medida em que o processo produtivo

compreende a utilização de materiais químicos em pó que se espalham naturalmente e pela ação do vento. Nessa medida, constata-se a essencialidade dos serviços em questão, vez que os serviços de limpeza e remoção de materiais se prestam a recuperar o produto intermediário espalhado pelas instalações da Recorrente, evitando o desperdício de insumo no processo produtivo.

Nessa esteira, 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.*

Assim, os gastos relativos aos serviços de limpeza e serviço de remoção de materiais enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, portanto, geram créditos das contribuições passíveis de desconto dos valores calculados sobre o faturamento mensal, nos termos dos incisos II e IV, c/c o § 3º, do art. 3º das Leis nº 10.837/2003 e nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente.

Nada obstante, os serviços de vigilância não estão diretamente relacionados com a atividade produtiva da empresa. Portanto, as despesas com tais serviços não são passíveis de creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

Pelo exposto, deve ser dado provimento parcial a este item do recurso para reverter as glosas sobre as despesas relacionadas com os “Serviços de Limpeza e Serviços de Remoção de Materiais”.

## **B) Serviços de Movimentação Portuária**

Segundo apurado pela fiscalização, no que tange aos serviços de movimentação portuária, não há previsão de crédito para este serviço no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e não se caracteriza como insumo, conforme reza o art. 8º, inciso I, alínea b, § 4º, I, da IN SRF nº 404/2004 e, portanto, efetuada a glosa.

Para a DRJ, por sua vez, “No caso dos serviços de movimentação portuária (serviços de desestiva e todos os demais encargos relativos ao desembarque de mercadoria ou insumo no porto), verifica-se que eles são realizados em etapa anterior à da fabricação de produtos e ao transporte propriamente dito do porto até a empresa, pois referem-se ao descarregamento da embarcação. (Fl. 374).

A Requerente esclarece que o serviço de movimentação portuária, compreende os serviços de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem (fl. 423). Afirma que a movimentação portuária realizada está em conformidade com os serviços descritos na Lei nº 8.630/93 e é indispensável dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo. Cita em seu favor a Solução de Consulta adotada pela RFB no Processo de Consulta nº 93/06, DOU 20.06.2006.

De forma sucinta “a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque”. (Fl. 423). Note-se que o movimento é anterior e intrínseco ao processo produtivo. Não se trata serviços realizados após a finalização do produto, mas na etapa inicial de aquisição de insumos para elaboração do produto final.

Neste item, depreende-se que as despesas oneradas pelas contribuições para o PIS/COFINS e que sejam vinculadas ao custo de aquisição do insumo, nos termos estabelecidos no art. 302 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.

Nesta linha de intelecção, a 4ª Câmara da 1ª Turma da 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgamento datado de 24 de março de 2024, votou pela reversão da glosa sobre os serviços de movimentação portuária em processo administrativo em que a MOSAIC FERTILIZANTES figurava como Requerente (Processo nº 13811.002250/2002-02, Acórdão 3401-012.762 de relatoria do Conselheiro Marcos Roberto da Silva).

De igual modo, esse também foi o entendimento firmado pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento no Acórdão nº 3301-010.230 (Processo nº 10880.986301/2012-51).

Desta feita, considerando que o processo produtivo da Requerente é composto por etapas distintas, que se subdividem em importação, comercialização e produção de ingredientes para fertilizantes para aplicação em culturas agrícolas, sendo certo, que importa grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo, os serviços de movimentação portuária devem ser entendidos como insumo, haja vista que a supressão desta etapa inviabiliza a manufatura do produto final.

Com efeito, o reconhecimento do direito ao creditamento das despesas portuárias no caso em análise, está em perfeita consonância com entendimento firmado no REsp nº 1.221.170/PR, seja considerando a singularidade da cadeia produtiva da Requerente – as despesas portuárias se amoldam ao critério da relevância, seja pela essencialidade – as despesas portuárias são elemento essencial e inseparável do processo produtivo dos fertilizantes produzidos pela Requerente.

Diante do exposto, deve ser dado provimento integral neste tópico para reverter a glosa sobre serviços portuários.

### **C) Serviços de Carga e Descarga**

Entendeu a fiscalização se tratar de serviço de mão-de-obra temporária (fl. 304). Portanto, de acordo com a Solução de Consulta nº 174 - SRRF/8ºRF/Disit, item 15 e 17, de

22.05.2009, não pode ser considerado como aplicado ou consumido diretamente na industrialização de produtos, não sendo admitido a apuração de créditos referentes a essas despesas.

Sobre este item – Serviços de Carga e Descarga, a DRJ entendeu que “em relação aos serviços desenvolvidos internamente em estabelecimento(s) da empresa, que envolvem a movimentação de materiais ou produtos (serviços de carga e descarga - mão-de-obra temporária), constata-se que eles são realizados em momento anterior, posterior ou paralelo à fabricação de produtos, não podendo serem considerados como aplicados ou consumidos no processo produtivo.” (Fl. 374).

Em seu favor, a Recorrente cita a Solução de Divergência nº 15/07 e os Acórdãos nº 3301-004.059, de 27.09.2017 e nº 3403-001.940, de 19.03.2013 e alega que a glosa sobre os créditos decorrentes dos serviços de mão de obra temporária/carga e descarga estão em desacordo com a jurisprudência do CARF e da RFB.

Sobre os serviços discriminados à folha 304 do Despacho Decisório descritos “Movimentação interna” e “Mão-de-obra temporária”, esclarecido pela Requerente se tratarem de serviços de carga e descarga, sendo, portanto, essenciais e relevantes ao desenvolvimento das atividades produtivas da empresa, conclui-se que estão abarcados no conceito de insumos em consonância com o julgado no REsp nº 1.221.170/PR.

Portanto, deve ser dado provimento neste tópico para reverter a glosa dos serviços de carga e descarga, discriminados como “Movimentação interna” e “Mão-de-obra temporária”.

#### **D) Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero e de Transferências**

De acordo com o trabalho fiscalizatório, o frete sobre insumo foi extraído da conta contábil 3061 - fretes sobre ingresso de insumos em que a Requerente considerou fretes sobre aquisições de insumos, tributados à alíquota zero, na apuração do crédito e, portanto, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 (fl. 301).

Para a DRJ, segundo o que dispõe a legislação, não é todo e qualquer produto ou serviço utilizado nas atividades da empresa que pode ser considerado como insumo. Nesse sentido, a DRJ esclarece o que se segue:

Conforme relatado, a autoridade *a quo* efetivou a glosa dos fretes constantes da conta contábil nº 3.061 em razão de duas situações distintas. Primeiramente a glosa foi realizada em relação aos fretes sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero, pelo fato de as mercadorias transportadas não gerarem direito ao crédito, conforme disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Entende a autoridade fiscal que os fretes, de acordo com o previsto art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, integram os custos de transporte e que como as mercadoria transportadas não geram o direito ao crédito os fretes a elas vinculados também não podem gerar tal direito. Além disso alguns

lançamentos na mencionada conta dizem respeito a fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens, para os quais inexistente previsão legal de direito ao crédito.

Portanto, as glosas foram ensejadas por dois motivos: a) fretes sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero; b) fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos.

Sobre os fretes discriminados na alínea a supra, a DRJ corroborou o entendimento da fiscalização e manteve a glosa sob o argumento de que fretes sobre os insumos tributados à alíquota zero não podem ter direito ao crédito, posto que não estão relacionados com a aquisição de insumos ou mercadorias com direito ao crédito (fl. 376).

Em sua defesa, a Recorrente arrazoa que a leitura da fiscalização no que tange aos fretes relacionados às aquisições de insumos tributados à alíquota zero está equivocada. Em seu entendimento, a legislação dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Entretanto, no caso da Recorrente, os insumos não foram tributados pela contribuição, mas os fretes. Desse modo, a Recorrente entende que quando da aquisição de bens e serviços isentos, poderá se creditar da contribuição se a venda do produto acabado for tributada pela contribuição. Portanto, se o frete sofre a incidência da contribuição, via de consequência, gera direito ao creditamento.

Prossegue afirmando que a tributação do frete não se confunde com a tributação da mercadoria, sendo o frete um insumo por si próprio, independentemente do material transportado. Portanto, negar direito a crédito de um item que sofre tributação seria contrariar a própria legislação tributária.

Com efeito, considerando a atividade industrial da empresa e a existência de diversos serviços de fretes necessários a conclusão do processo produtivo, verifica-se que 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. Nesse sentido, destaca-se trecho do voto do Conselheiro Marcos Roberto da Silva:

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 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.

(...)

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: (Acórdão nº 3401-012.762, de 20.02.2024).

Destarte, considerando as possibilidades de aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS incidentes sobre operações relacionadas a fretes, 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, procede o argumento da Recorrente.

Os custos/despesas com fretes no transporte de insumos (matérias-primas), ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, integram o custo destes e, conseqüentemente o custo de produção industrial dos produtos fabricados e vendidos. Tal matéria encontra-se sumulada no âmbito deste Conselho, por meio da Súmula Carf nº 188:

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

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular para reverter a glosa sobre o aproveitamento de créditos relativos aos fretes sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero, obedecidos os requisitos da Súmula Carf nº 188.

No que concerne aos fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa ou dentro da mesma unidade produtiva, a fiscalização constatou que não assiste razão à Recorrente, haja vista que: “o direito ao crédito sobre os serviços de frete (contratados de pessoa jurídica nacional e que tenham o ônus suportado pela contribuinte) somente é possível em duas situações: (i) em relação às operações de venda (consoante os artigos 3º, inciso IX, e 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833/2002); e em relação às operações de aquisições de produtos para revenda ou de insumos, desde que os bens adquiridos sejam também tributados no âmbito das contribuições não cumulativas (com apoio no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR).”

Por fim, a DRJ cita a Solução de Divergência nº 2, de 2011, da Cosit, a qual resume e consolida o entendimento da autoridade administrativa de que “Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep”.

Lado outro, a Recorrente sustenta que as transferências realizadas entre seus estabelecimentos são de extrema importância em sua operação, contribuindo indubitavelmente para a geração de receita. Vale apontar que conforme elucida a Recorrente (fl. 437) tais transferências referem-se a produtos inacabados, ou seja, ainda em elaboração.

Nesse sentido, aplicado o “teste de subtração” proposto pelo REsp no 1.221.170/PR, é possível vislumbrar que a inexistência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto que não se encontra ainda acabado afetaria a finalização deste produto. Destarte, a transferência de produtos inacabados integra o processo produtivo da Requerente.

Por derradeiro, os 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 das contribuições, passíveis de descontos dos valores calculados sobre o faturamento mensal, nos termos do inciso II do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente. Além disto, se enquadram na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Diante do exposto, deve ser dado provimento integral neste tópico para reverter a glosa dos fretes sobre as transferências de produtos inacabados.

### **E) Locação de Máquinas e Equipamentos**

Alega a Recorrente, que a fiscalização glosou as despesas com alugueis de máquinas e equipamentos sob a justificativa de que as máquinas e equipamentos não foram utilizados na atividade da empresa. Abaixo segue quadro descritivo das despesas glosadas (fl. 305):

**Glosas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos**

Data	Conta	Nota Fiscal	Valor	Descrição Serviço
Abril de 2005	5362	127	704,16	Locação de Veículo
Abril de 2005	5362	14579	140,00	Locação para Trainee
Abril de 2005	5362	112	150,00	Pagto Locação de carro/Dirk em vinda SP
Abril de 2005	5362	76535	766,50	Aluguel de sala - Comercial'
Abril de 2005	5362	14799	840,00	Aluguel de carro-Mauricio Poletti
Abril de 2005	5362	14561	1.050,00	Locação para ATC - Mauricio Poletti
Abril de 2005	4102	330	325,00	locacao equipamento - abner dias
Abril de 2005	4102	368	330,00	locacao de equipamento - andrea ferreir
Abril de 2005	4102	333	630,00	locacao equipamento aner dias
Abril de 2005	4102	1214	49.842,00	locação avião p/ Sorriso
Abril de 2005	5361	17672	1.650,00	Aluguel Mogi
Abril de 2005	5361	17673	1.650,00	Aluguel Mogi
Abril de 2005	5361	14560	1.057,98	Locação para ATC
Abril de 2005	5361	17671	1.650,00	Aluguel Mogi
Abril de 2005	5361	17532	3.818,54	Aluguel JOP
			<b>64.604,18</b>	

Conforme se nota, as locações elencadas não são de máquinas e equipamentos utilizadas nas atividades da empresa para movimentação de material bruto em grande escala, tais como rochas, materiais granulados e em pó, os quais são manipulados entre as diversas fases da preparação dos produtos da Recorrente por meio de máquinas com sistemas de força hidráulica.

Portanto, não há reparo a ser feito neste tópico. Mantidas as glosas.

#### F) Locação de Prédios

Embora a Recorrente sustente que a fiscalização glosou os gastos incorridos na locação de prédios utilizados em suas atividades pela inobservância do regime de competência, tal assertiva não se sustenta, senão vejamos:

- 8.6 Despesas de Aluguéis e Prédios Locados de Pessoas Jurídicas:** os valores declarados em Dacon foram aceitos pela fiscalização

A autoridade administrativa esclarece à fl. 293 do Despacho decisório que tais despesas foram admitidas em sua integralidade, motivo pelo qual não há reparo a ser feito neste tópico do Recurso Voluntário.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por superar as preliminares de nulidade e decadência da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas abaixo identificadas, cabendo à autoridade administrativa apurar os créditos e homologar as Dcomp até o limite apurado:

- a) Serviços de Limpeza e Serviços de Remoção de Materiais;
- b) Serviços portuários;
- c) Serviços de carga e descarga (Compreendidos os serviços de “movimentação interna” e “mão-de-obra temporária”);
- d) Fretes sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero (incluindo os fretes sobre as transferências de produtos inacabados);

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, redator designado

Inicialmente, cabe salientar que o presente voto vencedor se restringe à manutenção das glosas sobre as despesas sob a rubrica “Fretes de Transferências”.

A recorrente trata a matéria como transferências de produtos em elaboração e produtos inacabados, contudo, conforme se observa do Despacho Decisório, a partir dos lançamentos na conta contábil 3061, os fretes efetivamente referem-se a:

- Empréstimo de matéria prima de terceiros ZEMP
- Transferência entre centros UB
- Remessa Armazenagem ZARM
- Remessa Armazenagem ZREA
- Remessa Consignação ZCON
- Retorno Armazenagem ZRAM
- Retorno Depósito ZRDP
- Retorno Empréstimo ZREM
- Retorno Armazenagem - Fert ZRAR
- Remessa Depósito - Fert - ZDEP

De acordo com as Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que regem a incidência do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos, o serviço de frete que concede direito a desconto de crédito das contribuições se dá, somente, em duas hipóteses:

1. no art. 3º, II, das leis de regência, quando enquadrado como serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou
2. no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Apesar da existência de duas regras legais que autorizem o crédito, não existe a possibilidade de utilização indiscriminada do serviço de frete. A lógica do regramento é a relação com o produto a ser vendido ou com o serviço a ser prestado. Nesse sentido, ou o frete liga-se, intimamente, às matérias-primas adquiridas, que serão transformadas no bem acabado, ou o frete vincula-se ao produto finalizado, precisamente na operação de venda.

A legislação em comento, portanto, não prevê o creditamento para os casos dos fretes glosados pela fiscalização, entre eles: remessa para armazenagem, transferência entre centros, remessa para consignação, retorno de empréstimo, retorno de depósito, entre outros. Deste modo, não há como acolher o pedido da recorrente, devendo-se manter as glosas efetuadas no Despacho Decisório e confirmadas pela decisão recorrida.

Diante do exposto, o Colegiado divergiu da relatora e negou provimento ao recurso voluntário na matéria.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**

