



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16349.000180/2009-75</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.326 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/1 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO E ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

O mero inconformismo do contribuinte com o entendimento exarado no Despacho Decisório e/ou no v. acórdão recorrido não gera por si só a sua nulidade, quando houve a devida motivação e fundamentação das glosas efetuadas e mantidas.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO NÃO ONERADO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 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, nos termos da Súmula CARF nº 188.

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

Os serviços de limpeza industrial especializada mostram-se notoriamente essenciais ao processo produtivo da recorrente, o qual envolve a utilização de materiais químicos em pó que se espalham naturalmente e pela ação do vento, para o fim de recuperar o produto espalhado pelas instalações da empresa, a fim de serem reempregados no processo produtivo, no caso de matérias-primas, ou vendidos, no caso de produtos acabados, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA.**

Os serviços de movimentação portuária, como capatazia e estiva, são essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica de empresas que importam os insumos para utilização em seu processo produtivo.

**CRÉDITO. SERVIÇOS INTERNOS. ARMAZENAGEM. CARGA E DESCARGA. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito os serviços de armazenagem e de carga e descarga de mercadorias no estabelecimento produtor da pessoa jurídica, observados os demais requisitos da lei.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE MATÉRIA-PRIMA E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. REMESAS DE/PARA EMPRÉSTIMO, ARMAZENAGEM E DEPÓSITO. POSSIBILIDADE.**

Os fretes de transferências de matérias-primas e produtos em elaboração, incluindo as remessas de/para empréstimo, armazenagem e depósito, configuram insumo do processo produtivo da recorrente, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre tais despesas, nos termos dos artigos dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

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

Nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o

ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas também as operações de remessa em consignação, cujo objeto final é justamente a venda da mercadoria consignada.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 231.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes, nos termos da Súmula CARF nº 231.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial para: 1. reverter as glosas sobre os serviços de “Remoção – Ajudantes”, “Locação de Toalhas Industriais” e “Limpeza de Fábrica”; 2. reverter as glosas sobre serviços de movimentação portuária; 3. reverter as glosas sobre serviços de carga e descarga; 4. reverter as glosas sobre (i) fretes de insumos sujeitos à alíquota zero, (ii) fretes de transferências de matérias-primas e produtos em elaboração, incluindo as remessas de/para empréstimo, armazenagem e depósito; e (iii) fretes nas remessas em consignação; Vencido o Conselheiro Ramon Silva Cunha que não reverteu as glosas referentes as glosas referentes aos fretes nas remessas em consignação e “Locação de Toalhas Industriais”.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenburg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR):

*Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 01019.07228.160507.1.1.11-3551, relativo ao crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, do 1º trimestre de 2007, que solicita o valor de R\$ 6.317.771,27.*

*O processo trata, também, da(s) declaração(ões) eletrônica(s) de compensação (Dcomp), conforme o quadro abaixo, que se utilizou(aram) do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento.*

Dcomp nº	Crédito Dt. Entrega (R\$)	Tt. do Créd. Utilizado (R\$)	Saldo (R\$)	Data Transm.
20918.80443.050707.1.3.11-7980	6.317.771,27	6.289.363,69	28.407,58	29/05/2007
14626.43263.290507.1.3.11-2371	28.407,56	28.407,56	0,00	05/07/2007

*A análise do direito creditório foi realizada pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo DERAT-SP, que, em conclusão à auditoria realizada, emitiu o Despacho Decisório de fls. 402 a 418, de 08/05/2012, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 2.522.351,70, e homologou as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.*

*Note-se que a auditoria teve por base o procedimento fiscal realizado com o MPF-F (Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização) nº 0819000-2011-02079-1 e que as conclusões fiscais em relação ao direito creditório em questão (identificado pela contribuição, tipo de receita vinculada, trimestre e ano) foram consolidadas na informação fiscal que integra o anexo único do mencionado despacho decisório.*

*A autoridade a quo relata que a auditoria do direito creditório foi realizada por meio do exame de diversos documentos e demonstrativos apresentados pela interessada durante o procedimento fiscal, destacando-se, dentre eles, a escrituração fiscal em meio digital e a escrituração contábil em meio digital, bem como pelo exame das declarações e demonstrativos (Dacon, DCTF, DIPJ e PER/Dcomp) existentes nos sistemas da Receita Federal.*

*Relata, também, que o procedimento fiscal de auditoria envolveu as seguintes atividades: apuração das receitas auferidas (Receitas de Exportação, do Mercado Interno Tributado, do Mercado Interno Não Tributado e outras Receitas); apuração das contribuições devidas no meses do trimestre; apuração dos índices de proporcionalidade a serem aplicados aos créditos não cumulativos, uma vez que a contribuinte adota o rateio proporcional para a repartição dos créditos comuns (relativos às diversas receitas); apuração das bases de cálculo dos créditos não cumulativos; e apuração dos créditos não cumulativos da contribuição, relativos ao mercado interno.*

*Ainda, segundo a fiscalização, ao realizar a comparação dos valores declarados no Dacon com os valores apurados no procedimento fiscal, foram encontradas divergências nos índices de proporcionalidade a serem aplicados aos créditos não cumulativos e nos créditos não cumulativos (base de cálculo e, consequentemente, nos valores dos créditos) relativamente às seguintes rubricas:*

- serviços profissionais – conforme os apontamentos do quadro colacionado na informação fiscal, por não se enquadarem no conceito de insumo estampado na legislação de regência da contribuição (PIS - IN SRF nº 247, de 2002 e Cofins - 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 na lei instituidora do regime não cumulativo da contribuição (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003 – PIS e Cofins, respectivamente). 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, 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 foram glosados (conforme quadros colacionados na informação) alguns lançamentos na mencionada conta que dizem respeito a fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens, para os quais inexiste previsão legal de direito ao crédito.*
- serviços de movimentação portuária – glosas efetuadas em razão de 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 as despesas relativas 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 carga e descarga – glosas efetuadas por se tratarem de serviços de locação de mão-de-obra, os quais, consoante a Solução de Consulta nº 174 da SRRF/8<sup>a</sup>RF/DISIT, 2009, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na industrialização.*
- mão-de-obra temporária- conforme os apontamentos do quadro colacionado na informação fiscal, por não se enquadarem no conceito de insumo estampado na legislação de regência da contribuição (PIS - IN SRF nº 247, de 2002 e Cofins - IN SRF nº 404, de 2004).*
- despesas com armazenagem e fretes sobre vendas – As glosas relativas à armazenagem foram efetivadas por se tratarem de serviços de cargas e descargas e de movimentação de matérias-primas. A autoridade a quo argumenta que não se tratam, portanto, de despesas de armazenagem e, também, que não existe a possibilidade (conforme já comentado na rubrica relativa aos serviços de movimentação portuária), na legislação de regência das contribuições não cumulativas, de tais serviços serem considerados como serviços utilizados como insumos. Relativamente aos fretes sobre vendas, em que pese o nome da rubrica*

*fazer-lhe referência, observa-se que 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.*

*- ajustes positivos de créditos – glosa no mês de fevereiro, no valor total de R\$ 2.152.143,77 (valor de crédito), referente (segunda a interessada) a despesas de manutenção do período de janeiro de 2006 a janeiro de 2007. A fiscalização argumenta que a apropriação destas despesas deveria ter sido realizada em seus respectivos meses de ocorrência, de modo a respeitar o princípio da competência, e, também, que não é possível aceitar a retificação das informações após o início da ação fiscal.*

*Por fim, observa-se que, em razão dos glosas acima, a autoridade a quo realizou a reapuração de todos créditos não cumulativos do período analisado, utilizando-se dos índices de rateio proporcional apurados no procedimento fiscal. Destaca-se ainda que, com base nesta reapuração, foram determinados os valores de créditos a serem descontados (nos respectivos meses) e, principalmente, o valor total do crédito vinculado ao mercado interno não tributado, passível de ressarcimento (e compensação), o qual se resume no objeto da análise do presente processo.*

*A interessada foi cientificada do despacho decisório, em 25/05/2012, e apresentou, em 26/06/2012, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.*

*De início, após um breve relato dos fatos, a contribuinte defende a necessidade de o presente processo ser apreciado em conjunto com o processo administrativo nº 19515.720803/2012-54. Argumenta que o resultado do presente processo depende do resultado daquele outro processo, uma vez que ele trata de auto de infração que exigiu a retificação do saldo de créditos da contribuição para o PIS e para a Cofins apurados pela empresa no ano calendário de 2007, após a entrega de diversos PER (pedidos de ressarcimentos) e Dcomp (declarações de compensação), dentre as quais, as que são objeto de análise no presente processo. Diz que o seu pedido tem como objetivo evitar decisões distintas e está embasado no artigo 105 do Código de Processo Civil (antigo-Lei nº 5.869, de 1973), que é aplicado de forma subsidiária no processo administrativo fiscal.*

*De forma preliminar, a interessada pugna pela nulidade do procedimento fiscal sob a alegação de que o trabalho da autoridade administrativa foi realizado de forma superficial, sem uma detida e profunda análise do direito creditório da interessada e com desrespeito ao princípio da verdade material e ao princípio da legalidade. Argumenta que a auditoria, especificamente no que tange a classificação do que pode ou não ser classificado como “insumo”, foi realizada sem*

*o conhecimento do processo produtivo da empresa e “com base em ilações e leituras genéricas”. Cita como exemplo as glosas dos serviços de limpeza de fábrica ou de remoção de materiais, os quais, dentre outros, por estarem intrinsecamente relacionados ao processo produtivo da empresa, são passíveis de gerar créditos nas contribuições não cumulativas (PIS e Cofins). Afirma, ainda, que as conclusões expressas na auditoria são contrárias às provas constantes dos autos e que o desinteresse da fiscalização em realizar um trabalho de verificação profundo inverte o ônus da prova, com deslocamento da responsabilidade de comprovação para a interessada.*

*Na sequencia, também preliminarmente, a contribuinte sustenta a decadência do direito de o fisco revisar a apuração da contribuição e de glosar os créditos. Diz que no momento da ciência do despacho decisório já havia transcorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos, a que se refere o § 4º, art. 150 do CTN, e, dessa forma, as contribuições, objeto do procedimento fiscal, já se encontravam homologadas tacitamente. Argumenta, com base em decisões administrativas (CARF), que o prazo para a revisão de lançamentos sujeitos a homologação tácita decai em 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo (ou contribuição) e, também, que a ocorrência da homologação tácita independe da existência de pagamento, compensação e até mesmo da apuração de valor devido.*

*Em outro tópico a contribuinte apresenta uma breve descrição de sua condição e atividades e, também, do seu processo produtivo. Em relação aos dois primeiros pontos, a interessada relata que pertence a um grande grupo internacional (Grupo Mosaic), traça as principais atividades desenvolvidas no país e justifica a realização de importação de grande parte dos insumos utilizados no seu processo produtivo sob o argumento de que o Brasil não é auto-suficiente na produção de matéria-prima para a fabricação de fertilizantes sintéticos. Já no tocante ao terceiro ponto, a contribuinte faz um resumo do processo produtivo de seu principal produto (fertilizante sintético), citando o fluxograma de fabricação do produto final, as matérias primas empregadas, os processos físicos e químicos utilizados e os produtos intermediários gerados durante o processo.*

*No mérito, inicialmente, a interessada contesta as glosas de créditos insurgindo-se contra o conceito de insumo adotado pela fiscalização. Sustenta, em síntese, que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 adotaram o método subtrativo indireto para aplicação do sistema de não cumulatividade do PIS e da Cofins e que o direito ao crédito (para o desconto das contribuições) é determinado pela relação de inherência dos custos e despesas com a formação das receitas. Argumenta que a sistemática não cumulativa aplicada às contribuições diferencia-se do regime não cumulativo aplicado no IPI, uma vez que abrange todo e qualquer custo inerente ao processo de produção ou de prestação do serviço que contribuam para a formação da receita. Alega, com base em extratos de Acórdãos administrativos (que colaciona na manifestação), que o conceito de insumo a ser adotado no caso da contribuição não cumulativa (PIS ou Cofins) deve ser aquele que rege a apuração do imposto de renda e, também, que sua acepção deve estar vinculada*

*necessariamente ao contexto da exação exigida, com atrelamento ao aferimento de receita.*

*Prosseguindo na defesa do mérito, a contribuinte contesta as glosas que foram efetivadas pela autoridade a quo.*

*Insurge-se, primeiramente, contra as glosas relacionados com os serviços utilizados como insumo, argumentando que eles estão intrinsecamente ligados à fabricação, ou seja, que são serviços necessários ao funcionamento de seu processo produtivo. Nesse sentido traz as seguintes razões:*

*a) Serviços de remoção – Ajudantes – Sustenta que tratam-se de serviços utilizados no recolhimento de materiais químicos (em pó) e de materiais ou resíduos que são reempregados no processo produtivo. Nesse sentido colaciona extrato do contrato de prestação de serviços com a empresa Transportadora Meca Ltda, e afirma que consta claramente que os serviços contratados (remoção de materiais) estão relacionados com o processo produtivo da empresa.*

*b) Locação de toalhas – Argumenta tratarem-se de locação de toalhas industriais e serviços de higienização correlatos, sendo tais serviços de vital importância para o seu processo produtivo, uma vez que suas máquinas e equipamentos mantém contato com os microresíduos (pó) químicos na produção de fertilizantes. Sustenta que referidos serviços podem ser considerados como itens de manutenção relacionados a máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços ou na produção de bens e produtos destinados a venda, os quais, consoante Solução de Divergência da RFB, concedem direito ao crédito. E, por fim, diz que a utilização de toalhas industriais diminui a preocupação com o descarte de resíduos poluentes.*

*c) Limpeza de fábrica – Sustenta que não se trata de limpeza geral mas, sim, de serviços de limpeza industrial nas instalações fabris da empresa, cuja a necessidade é comprovada pela natureza dos produtos manipulados e pelas características do processo produtivo. Alega, também, que pode ser considerado como item de manutenção, semelhante ao item anterior.*

*d) Ajuste Positivo de Créditos – Argumenta que este crédito deve ser reconhecido, mesmo que de forma extemporânea, uma vez que se refere a dispêndios legítimos que efetivamente ocorreram (conforme doc 05). Sustenta que, como se trata de simples erro material (ausência de informação dos créditos nos períodos anteriores), a autoridade fiscal poderia, atendendo aos ditames do princípio da verdade material e ao disposto no art. 147, § 2º do CTN, corrigi-lo de ofício. Alega que a existência do erro (contido nas declarações anteriores) não pode prejudicar o seu direito creditório, sob pena de afrontar os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e verdade material. Diz que a pretensão da fiscalização de desqualificar os créditos padece de legitimidade e contraria o art. 2º, inciso VI da Lei 9.784, de 1999. E argumenta, por fim, que a sua atitude, no sentido de informar os créditos de forma extemporânea, está de acordo com as orientações*

*contidas no Guia Prático EFD – PIS/Cofins e com os dispositivos da IN RFB nº 1.052, de 2010.*

*Na sequencia a contribuinte insurge-se contra as glosas relativas aos fretes sobre insumos tributados à alíquota zero e de transferências. Argumenta que os fretes relativos ao transporte de mercadorias não tributadas sofreram a incidência da contribuição e, consoante decisão do CARF, possuem o direito ao creditamento. Diz que a tributação do frete não se confunde com a da mercadoria e que a negativa de crédito contraria a própria legislação. Em relação aos fretes sobre transferências, argumenta, primeiramente, que os fretes com a denominação de “Remessa Consignação” referem-se a fretes sobre vendas, para os quais consta de dispositivo expresso de direito ao crédito. Para as demais rubricas sustenta que o entendimento estampadado no despacho decisório não se sustenta, uma vez que existe Solução de Consulta da própria Receita Federal que advoga pela possibilidade na tomada de créditos. Argumenta, ademais, que os fretes de transferências referem-se a movimentações de matérias-primas e/ou de produtos inacabados e que os valores a eles relativos devem compor os custos destes produtos. Por fim, acrescenta que as transferências efetuadas são essenciais para a produção da empresa e para a geração de receitas.*

*Em tópico a seguir, a interessada insurge-se contra as glosas relativas aos serviços de movimentação portuária e de carga e descarga. Em relação aos primeiros, que, em outras palavras, podem ser definidos como sendo os serviços de capatazia e estiva, argumenta que são serviços essenciais a sua atividade, mormente quando se sabe que a empresa é muito dependente de matérias-primas importadas. Sustenta, conforme ementa de solução de consulta reproduzida na peça de defesa (sem referência de origem e sem número), que a própria administração tributária tem permitido a escrituração dos créditos em relação aos citados serviços. Defende, também, que o direito ao crédito sobre o pagamento da contribuição na importação 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. Por fim, em relação aos serviços de carga e descarga, alega que a glosa se mostra equivocada, uma vez que a própria RFB, conforme a Solução de Divergência nº 15/07, admitiu o direito ao crédito.*

*Em razão do exposto, a interessada pede o acolhimento da manifestação e para que o despacho decisório contestado seja parcialmente reformado, de modo a se deferir integralmente o crédito pleiteado e homologar totalmente as compensações declaradas.*

*É o relatório.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por meio do Acórdão nº 06-59.836, de 26 de julho de 2017, decidiu, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e decadência e julgar improcedente a manifestação de inconformidade,

de forma a manter integralmente os termos do despacho decisório contestado, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

As 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.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos Dacon e DCTF retificadores.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL S/A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na manifestação de inconformidade, e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

*182. 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 das declarações de compensação.*

Posteriormente, considerando o julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, a recorrente protocolou petição na qual requer a juntada de parecer técnico contratado para examinar todas as etapas de seu processo produtivo e as atividades desempenhas, para avaliar a subsunção dos bens e serviços empregados ao conceito de insumo definido pelo STJ.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

No que se refere ao pedido de reunião dos processos conexos, para julgamento em conjunto dos Recursos Voluntários, cumpre informar que todos os processos que se encontram neste e. CARF foram distribuídos para minha relatoria e serão julgados na mesma sessão de julgamento, seja de forma autônoma seja por estarem contemplados no lote de repetitivo.

## 1 DA PRELIMINAR DE SUPERFICIALIDADE DO TRABALHO FISCAL E OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[...] o procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais e corroborado pela DRJ é nulo em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório da Recorrente, o que, indubitavelmente, fere o princípio da verdade material”.

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

Ressalta que a DRJ denegou os pedidos de perícia e diligência da Recorrente, com base no entendimento de que ela “deveria **obrigatoriamente** instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem suas afirmações”, alegando que “[...] ao assim proceder, a DRJ impõe verdadeira prova diabólica, porque incumbe à Recorrente demonstrar de forma irrefutável (sem sequer suscitar meios possíveis) as aplicações dos insumos utilizados por ela em seu processo produtivo”.

É o que passo a apreciar.

Por entender que tais alegações foram devidamente dirimidas pelo v. acórdão recorrido, transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*Impende dizer também que, ao contrário do afirmado, conforme se verifica pela leitura do despacho decisório, o procedimento fiscal foi realizado com pleno conhecimento do processo produtivo da empresa e por meio de uma análise criteriosa de todos os custos e despesas nele empregados, inexistindo, portanto, a alegada falta de aprofundamento do procedimento fiscal e nem ofensa ao princípio da verdade material.*

*Por outro lado é de se ressaltar que, no presente caso, o ônus da prova cabe à contribuinte, pois a legislação pátria adotou o princípio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato constitutivo, impeditivo ou modificativo do direito. Citada interpretação pode ser depreendida da leitura do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e cujo rito processual deve ser adotado para a situação de fato (conforme previsão contida no § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, com as modificações da Lei 10.833/2003), e do artigo 333, do Código de Processo Civil.*

*Este entendimento é corroborado pelo disposto nos art. 15 e 16 do citado decreto, pois a interessada, a fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, deveria*

*obrigatoriamente instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem suas afirmações.*

Da mesma forma, cumpre destacar que não se vislumbra nulidade do v. acórdão recorrido por não determinar a realização de diligências, quando o julgador entende que os documentos constantes dos autos são suficientes para formar a sua convicção ou que o ônus probatório seria do contribuinte, principalmente, quando devidamente motivada a conclusão adotada.

Neste sentido, o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que “[a] autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis [...].” De igual modo, o artigo 29 do mesmo decreto dispõe que “[n]a apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Ademais, este e. CARF já sumulou o entendimento de que “[o] indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis” (Súmula CARF nº 163), cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 123, §4º, do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Frise-se, por oportuno, que o inconformismo da recorrente com o entendimento exarado no despacho decisório e no v. acórdão recorrido não gera por si só a sua nulidade, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas em sede de julgamento do mérito do recurso.

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido.

---

## 2 DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA PARCIAL DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR A APURAÇÃO DA COFINS E DE GLOSAR OS CRÉDITOS DESSE TRIBUTO RELATIVAMENTE AO 1º TRIMESTRE DO ANO-CALENDÁRIO DE 2007

---

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que a ciência do Despacho Decisório de revisão (25/02/2012) ocorreu em momento em que já havia transcorrido o prazo de 5 anos para a homologação da apuração do PIS/Cofins em discussão (1º Trimestre de 2007), de modo que teria ocorrido o reconhecimento tácito do Fisco de que a apuração realizada por ela nos referidos meses estaria correta.

Por entender que tais alegações foram devidamente dirimidas pelo v. acórdão recorrido, transcrevo os fundamentos expostos no r. decisum, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*Em relação às alegações de decadência, é de se observar que 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.*

*Logo, não se trata aqui de procedimento de revisão de débito declarado para fins de lançamento de ofício, mas sim de se verificar a existência de crédito líquido e certo passível de ser ressarcido para o sujeito passivo.*

*A negativa do ressarcimento, em razão de ter sido apurado crédito em montante inferior ao que foi pleiteado pelo sujeito passivo, independe do lançamento de ofício. Fundamenta-se, como já dito, no fato de a Administração Tributária não poder deferir um crédito que sabe não ser líquido e certo.*

*Assim, não importa se o procedimento de verificação do indébito se dá dentro ou fora do prazo decadencial de que trata do art. 150, § 4º, do CTN; a alteração da base de créditos não cumulativos pode se efetuar mediante despacho decisório, desde que essa modificação implique tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.*

*Dessa forma, eventuais ajustes nos valores das bases de créditos não cumulativos informadas no respectivo Dacon, bem como nos valores de bases de crédito de períodos anteriores, que repercutam nos valores dos créditos resarcíveis, não se caracterizam como exigência de tributo passível de lançamento. Tampouco há que se falar em prazo decadencial para a análise do direito creditório pleiteado.*

*Na verdade, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º ou 173, I, do CTN, apenas o dever/poder de formalizar o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V e VII do CTN).*

*Também é oportuno que se diga que a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º do CTN, incide apenas sobre o pagamento do crédito tributário efetuado pelo sujeito passivo e vinculado a uma base de cálculo positiva sujeita à tributação. Não há previsão legal para que a homologação tácita se aplique à apuração de créditos sujeitos ao ressarcimento.*

*Nesse sentido, portanto, o único prazo decadencial a ser levado em conta no presente caso é aquele previsto para a compensação, instituído pelo art. 74, § 5º, da Lei 9.430/94, o qual, diga-se, não foi afrontado.*

Por tais razões, voto por rejeitar a preliminar de decadência parcial.

### 3 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que “[...] o conceito de *insumo* deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na impescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

*De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]*

*Cumpre, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.*

(...)

*O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inherência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra*

**em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.<sup>1</sup> (Grifamos)**

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-cumulatividade dos tributos”<sup>2</sup>, que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

*(a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto, não onerando os agentes produtivos;*

*(b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;*

*(c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;*

*(d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);*

*(e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.*

<sup>1</sup> Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

<sup>2</sup> MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Por bem descrever o objeto social da recorrente, merece transcrição a Cláusula 3ª do seu Contrato Social:

**Cláusula 3ª** – O objeto social da Sociedade compreende:

- a) a indústria, o comércio, a importação e a exportação de adubos, fertilizantes, inseticidas, fungicidas, forragens, produtos destinados à ração animal, outros produtos relativos à lavoura e/ou à pecuária, máquinas, equipamentos agrícolas e produtos químicos;
- b) a prestação de serviços de industrialização para terceiros e de análises técnicas de fertilizantes e produtos químicos;
- c) a representação de produtos de sua linha de indústria e comércio;
- d) a locação de espaços para estocagem de produtos e mercadorias;
- e) a exploração, direta ou indireta, de atividades agrícolas e/ou pecuárias;
- f) a administração de fazendas e a participação em projetos de implantação das mesmas;
- g) a prestação de serviços de armazenagem a terceiros;
- h) a participação em outras sociedades, civis ou comerciais, como sócia, quotista ou acionista;
- i) a prestação de serviços de assistência técnica especializada, comercial e industrial. Relacionada a seu ramo de atividade;
- j) a locação de caminhões e semi-reboques;
- k) o transporte de mercadorias, por conta própria ou de terceiros; e
- l) a prestação de serviços por conta própria ou de terceiros, bem como a assistência especializada, comercial, industrial e serviços decorrentes de importação/exportação, a outras sociedades nacionais e estrangeiras.

Por pertinente, merece transcrição também o seguinte excerto do Recurso Voluntário:

**III.1 – Breve Descritivo das Atividades da Recorrente**

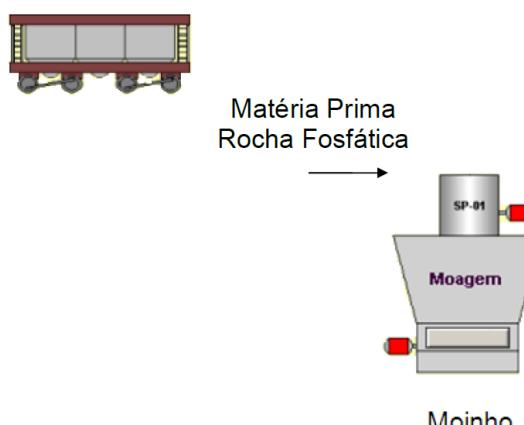
[...]

38. *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 autossuficiente 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.*

39. 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.

40. 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.

41. Dessa forma, o processo, de uma forma geral, tem como matéria-prima principal a rocha fosfática. Tal produto, em estado bruto, passa por um processo de moagem, que o tritura em partes menores. A rocha é colocada nos moinhos pelos chamados caminhões “Munck”, pás carregadeiras ou guindastes.



42. Depois, 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), o qual, por ser o produto mais comum, passaremos a descrever seu processo produtivo em maiores detalhes, como veremos a seguir.

43. 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.

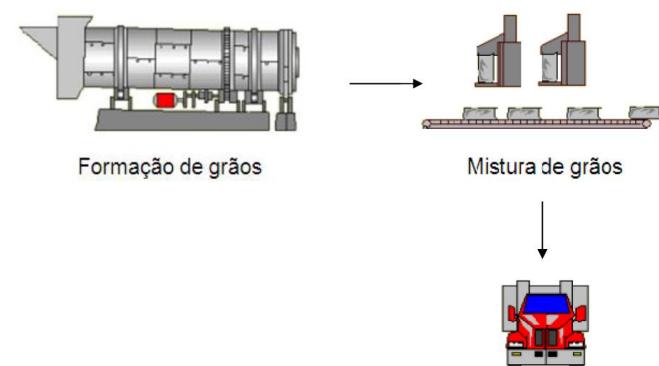


44. No caso (ii) acima, isto é, se o processo produtivo continuar, o SSP então será submetido a uma operação chamada de granulação, que basicamente consiste na mistura de matérias-primas sólidas (SSP, sulfato de amônio ou sulfato de potássio, por exemplo) com matérias-primas líquidas (amônia ou ácido fosfórico, dentre outros).

45. 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.

46. 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”.

47. A Recorrente 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.



48. Além da fabricação do SSP, em diversas plantas da Recorrente são realizadas misturas de nutrientes para melhor atender seus clientes, adequando seus produtos a cada tipo de solo e a cada cultura, para garantir o máximo desempenho. Para tanto, a Recorrente utiliza-se de misturadores com tecnologia

*de ponta para garantir a dosagem exata de cada componente, evitando-se assim gasto desnecessário de matéria prima e facilitando sua aplicação no campo.*

*49. Mais detalhes do processo produtivo da Recorrente poderão ser encontrados na apresentação acostada ao presente recurso (doc. 03), onde há um descriptivo sobre os processos com fotos e detalhes.*

Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

### 3.1 DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS UTILIZADOS COMO INSUMO

Conforme se extrai da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório ora combatido, os serviços de “Remoção – Ajudantes” e “Locação de Toalhas Industriais” foram glosados por não se enquadrarem no conceito de insumo de acordo com a IN SRF nº 404/2004, art. 8º, §4º, com a Solução de Divergência nº 15/2008 e Solução de Consulta nº 174/2009.

Utilizando-se do mesmo conceito restritivo de insumo, o v. acórdão recorrido manteve a glosa, com base no entendimento de que “os serviços glosados são acessórios, uma vez que foram aplicados para a consecução de atividades tangentes ao processo produtivo, não ligadas diretamente à produção ou à fabricação dos produtos”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta o conceito de insumo adotado e apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

*89. Com efeito, como explorado no tópico III.1, em que se sintetiza aspectos das atividades produtivas da Recorrente, os serviços de remoção com a sub-contratação de ajudantes e máquinas mostram-se necessários na medida em que o processo produtivo da Recorrente utiliza-se de materiais químicos em pó que se espalham naturalmente e pela ação do vento.*

*90. Além disso, como já visto, diversos materiais empregados no processo produtivo também têm alto teor nocivo, podendo causar danos ambientais, o que obriga sua remoção mediante mão-de-obra especializada.*

*91. Nesse contexto é que se evidencia a essencialidade dos serviços em questão, uma vez que se prestam a recuperar o produto intermediário espalhado pelas instalações da Recorrente, evitando o desperdício de insumo no processo produtivo.*

*92. Isto é, os resíduos depositados nos locais de armazenagem são retirados mediante varredura e/ou raspagem a fim de serem empregados no processo produtivo, no caso de matérias-primas, ou vendidos, no caso de produtos acabados.*

*93. Nesse sentido, confira-se, por exemplo, o objeto do contrato de prestação de serviços entre a Recorrente e a pessoa jurídica TRANSPORTADORA MECA LTDA (doc. 05):*

**I - OBJETO**

O objeto do presente contrato será a prestação dos serviços, pela **CONTRATADA** à **CONTRATANTE**, de movimentação de fertilizantes para abastecimento das moegas da fábrica, descarga de rocha de vagões, serviços de remoção de materiais de vias internas, dos pisos das unidades fabris, dos box dos armazéns, carga de materiais removidos em caçambas de tratores, e manuseio, etiquetagem e distribuição de sacarias vazias da **CONTRATANTE**, no endereço acima mencionado, com a utilização de pás-carregadeiras e outros equipamentos conforme cláusulas estabelecidas no presente contrato.

*94. Veja-se do contrato que, dentre os serviços prestados, os quais claramente estão relacionados com o processo produtivo da Recorrente, estão os serviços de remoção de materiais e limpeza especializada.*

*95. Vale destacar, ademais, que nem mesmo pelo conceito ilegal de insumos trazido pelas IN nº 247/02 e nº 404/04 é procedente a manutenção da glosa pela DRJ. Isso porque os serviços em questão são, de fato, consumidos no processo produtivo da Recorrente, em contato direto com a produção! Isto é, tais créditos são absolutamente regulares mesmo sob a ótica do conceito mais restrito de insumos de PIS e Cofins que se possa conceber.*

*96. Com relação à locação de toalhas industriais, tal serviço é de vital importância para a Recorrente, uma vez que as máquinas e equipamentos do seu processo produtivo mantém contato direto com os microrresíduos (pó) químicos na fabricação de fertilizantes.*

*97. Assim, esse serviço pode ser visto como verdadeiro item de manutenção, sendo que a RFB já proferiu entendimento, manifestado por meio de Solução de Divergência em Processos de Consulta, no sentido de que “as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado”.*

*98. Por fim, item, quanto à contratação de serviços de limpeza da fábrica pela Recorrente, veja-se que não se trata aqui de limpeza geral, mas sim limpeza técnica especializada nas instalações fabris da Recorrente, cuja necessidade se comprova pela natureza dos produtos por ela manipulados e por seu próprio processo produtivo.*

*99. Isso porque, conforme já demonstrado, o processo produtivo da Recorrente lida basicamente com microrresíduos sólidos (pó), sendo que a contratação de limpeza especializada dos materiais que eventualmente tenham, por sua natureza, caído no chão da fábrica para posterior reutilização é dispêndio claramente atrelado à geração de receita da Recorrente, enquadrando-se, assim, na melhor interpretação do conceito de insumos previsto nos artigos 3º, inciso II, tanto da Lei nº 10.637/02 como da Lei nº 10.833/03.*

*100. Dessa forma, estando devidamente demonstrado que os serviços contratados pela Recorrente se enquadram nas hipóteses de crédito da Lei nº 10.637/02 como da Lei nº 10.833/03, espera-se que esta E. Turma de Julgamento cancele o Despacho Decisório nesse ponto, reconhecendo integralmente o direito creditório da Recorrente.*

Por pertinente, reproduzo também o seguinte excerto do Parecer Técnico nº 21.035-301, do Instituto de Pesquisas Teconológicas, anexo aos autos:

Serviços de Limpeza
Serviço de Limpeza Especializada
Serviço de Remoção c/ Ajudantes
Serviço de Limpeza dos Tanques de H <sub>3</sub> PO <sub>4</sub>
Serviço de Vassoura Recolhedora
Serviço de Limpeza de Fábrica
Serviços de Limpeza c/ Hidrojateamento e Autovácuo

As atividades dos serviços de limpeza na empresa são:

- remoção de resíduo de matéria-prima nos equipamentos para que não danifiquem (como por exemplo, corrosão devido as matérias-primas serem higroscópicas);
- remoção de produtos para não haver risco de contaminação;
- contribui na segurança de trabalho para que não haja aumento de particulados no ambiente de trabalho;
- limpeza dos tanques de H<sub>3</sub>PO<sub>4</sub> (ácido fosfórico) para não haver perda de capacidade do equipamento pois, após um tempo há o aparecimento de crostas no interior dos tanques perdendo a capacidade de volume útil;

Todos os serviços acima são necessários e relevantes para a produção de produto acabado, pois, sem isso, poderá prejudicar na produção, na qualidade e na quantidade.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Conforme restou devidamente demonstrado, os serviços de remoção e limpeza especializada objeto da glosa se revelam essenciais ao processo produtivo da recorrente, o qual envolve a utilização de materiais químicos em pó que se espalham naturalmente e pela ação do vento, para o fim de recuperar o produto espalhado pelas instalações da recorrente, a fim de serem reempregados no processo produtivo, no caso de matérias-primas, ou vendidos, no caso de produtos acabados.

Ressaltou-se também que diversos materiais empregados no processo produtivo têm alto teor nocivo, podendo causar danos ambientais, o que obriga sua remoção mediante mão-de-obra especializada, bem como, que as toalhas industriais locadas são utilizadas na limpeza de máquinas e equipamentos que mantêm contato direto com os microrresíduos (pó) químicos na fabricação de fertilizantes.

Por oportuno, merece transcrição o artigo 176, §1º, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/22:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

[...]

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF da própria recorrente:

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

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

(Processo nº 12585.000404/2010-39; Acórdão nº 3302-014.942; Relatora Conselheira Francisca das Chagas Lemos; sessão de 12/02/2025)

**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.

(Processo nº 16349.000189/2009-86; Acórdão nº 3201-007.206; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 22/09/2020)<sup>3</sup>

**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.

(Processo nº 13811.002244/2005-47; Acórdão nº 3302-005.813; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 24/09/2018)

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre os serviços de “Remoção – Ajudantes” e “Locação de Toalhas Industriais”.

### 3.2 DOS SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA

Conforme se extrai da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório ora combatido, os serviços de movimentação portuária foram glosados, com base no entendimento que “[n]ão há previsão de crédito para este tipo de serviço no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e não

<sup>3</sup> **Decisão:** Acordam os membros do colegiado, [...] I- Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre a) serviços de remoção de materiais e limpeza especializada; [...]

*se caracteriza como insumo, conforme reza o art. 8º, inciso I, alínea b, §4º, I, da INSRF nº 404/2004. Este tipo de serviço refere-se a despesas aduaneiras que de acordo com a IN 436/2004, deve compor a base de cálculo do valor aduaneiro”.*

Adotando o mesmo conceito restritivo de insumo, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

*No caso dos serviços de movimentação portuária (serviços de capatazia e desestiva), 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. Portanto, a despeito de eventual entendimento administrativo em contrário, que, diga-se, não é vinculante, verifica-se que são serviços que não oferecem ensejo à tomada de créditos, posto que, também, não são consumidos ou aplicados na produção ou fabricação de produto.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada, sustentando que tais gastos são essenciais ao exercício de sua atividade, uma vez que os insumos importados não teriam como chegar aos seus estabelecimentos e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que os serviços de movimentação portuária compreendem os serviços de capatazia e estiva, os quais, nos termos do artigo 40, §1º, incisos I e II, da Lei nº 12.815/13, envolvem, respectivamente, a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário; e a atividade de movimentação de mercadorias nos conveses ou nos porões das embarcações principais ou auxiliares, incluindo o transbordo, arrumação, peação e despeação, bem como o carregamento e a descarga, quando realizados com equipamentos de bordo.

Ora, restando superado o conceito restritivo adotado pela fiscalização e pela DRJ, parece-me inegável que os serviços de movimentação portuária são essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da recorrente, na medida em que são imprescindíveis para que os insumos adquiridos pela recorrente sejam adequadamente importados e transferidos aos seus estabelecimentos, passando a integrar o seu processo produtivo.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF da própria recorrente:

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

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e COFINS no regime não cumulativo. Os

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

(Processo nº 12585.000404/2010-39; Acórdão nº 3302-014.942; Relatora Conselheira Francisca das Chagas Lemos; sessão de 12/02/2025)

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA.

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo. Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.

(Processo nº 16349.000189/2009-86; Acórdão nº 3201-007.206; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 22/09/2020)

Neste sentido, foi editada recentemente a Súmula CARF nº 243, nos seguintes termos:

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados.

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre serviços de movimentação portuária.

### 3.3 DOS SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA

No que se refere aos créditos apropriados sobre serviços de carga e descarga, relativos a pagamentos efetuados pela prestação de serviços de locação de mão-de-obra, a fiscalização efetuou a glosa, com base no entendimento que “[d]e acordo com a Solução de Consulta nº 174 – SRFF/8<sup>o</sup>RF/Disit, de 22.05.2009, não pode ser considerado como aplicado ou consumido diretamente na industrialização de produtos”.

De igual modo, o v. acórdão recorrido asseverou que se trata de “[...] serviços desenvolvidos internamente em estabelecimento(s) da empresa que envolvem a movimentação de materiais ou produtos, os quais são realizados em momento anterior, posterior ou paralelo à fabricação de produtos, não podendo, também, serem considerados como aplicados ou consumidos no processo produtivo”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada, mencionando a Solução de Divergência Cosit nº 15/07 e jurisprudência deste e. CARF favorável ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre serviços de carga e descarga.

É o que passo a apreciar.

Apesar de entender pela inaplicabilidade da Solução de Divergência Cosit nº 15/07 ao presente caso, por tratar de atividade totalmente distinta daquela realizada pela recorrente, entendo que deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre serviços de carga e descarga, uma vez que a movimentação de materiais ou produtos dentro do estabelecimento da recorrente é essencial para o desenvolvimento da sua atividade, a qual envolve diversas etapas de produção, exigindo a contratação de pessoas jurídicas especializadas para movimentação interna das matérias-primas e dos produtos em elaboração.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

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

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

(Processo nº 13811.002250/2005-02; Acórdão nº 3401-012.762; Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva; sessão de 20/03/2024)

CRÉDITO. SERVIÇOS INTERNOS. ARMAZENAGEM. CARGA E DESCARGA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os serviços de armazenagem e de carga e descarga de mercadorias no estabelecimento produtor da pessoa jurídica, observados os demais requisitos da lei.

(Processo nº 16349.000241/2009-02; Acórdão nº 3201-009.427; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 24/11/2021)

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.

(Processo nº 16349.000189/2009-86; Acórdão nº 3201-007.206; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 22/09/2020)<sup>4</sup>

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre serviços de carga e descarga.

### 3.4 DOS FRETES SOBRE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E DE TRANSFERÊNCIAS

Conforme se extrai da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório ora combatido, foram glosados créditos apropriados sobre “*a) fretes que, segundo os históricos nos lançamentos contábeis, não se referem a aquisições de insumos e b) fretes, apurados por arbitramento, referentes a aquisições de insumos com alíquota zero*”.

De igual modo, o v. acórdão recorrido manifestou o entendimento de que “*os 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*”, bem como, que “*as despesas relativas a quaisquer outros fretes, relativas a transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, e que não estejam vinculadas a operação de venda ou a aquisições de mercadorias tributadas, ainda, que pagas ou creditadas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas*”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada, sustentando que, em relação às aquisições de insumos tributados à alíquota zero, “[...] os fretes relativos a essas aquisições sofrem, sim, a incidência de PIS/Cofins e, portanto, geram direito ao creditamento”.

No que se refere aos fretes para transferências de mercadorias entre estabelecimentos ou operações de mútuo, apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

142. *Conforme diz a Fiscalização, “contatou-se pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingressos de Produtos), se referem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de para depósitos ou de/para armazenagens”. Diante dessa contestação, a I. Agente Fiscal não admitiu as seguintes contas.*

143. *Para a DRJ, que manteve as glosas, não haveria previsão legal para a tomada de créditos. Além disso, a DRJ entendeu que “no tocante aos fretes de mercadorias emprestadas, é de se dizer que o posicionamento da interessada não pode ser aceito (...) porque não houve aquisição de mercadorias e nem, muito menos, apropriação (contabilização) dos custos relacionados aos insumos.” 144. Tal entendimento, contudo, não se sustenta. Isso porque, em primeiro lugar, os fretes sob a alcunha de “Remessa Consignação”, conforme descriptivo elaborado pela*

<sup>4</sup> **Decisão:** Acordam os membros do colegiado, [...] I- Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre [...] b) serviços de carga e descarga internos.

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

145. Com efeito, segundo a doutrina de Maria Helena Diniz<sup>13</sup>, “O contrato estimatório é o negócio jurídico em que alguém (consignatário) recebe de outrem (consignante) bens móveis, ficando autorizado a vendê-los, em nome próprio, a terceiro, obrigando-se a pagar um preço estimado previamente, se não restituir as coisas consignadas dentro do prazo ajustado (CC, art. 534). No contrato estimatório, o consignante transfere ao consignatário, temporariamente, o poder de alienação de coisa consignada com opção de pagamento de preço estimado ou sua restituição ao final do prazo ajustado.”

[...]

147. Assim, data maxima venia, a DRJ errou ao manter as glosas sobre os créditos relacionados a tais dispêndios, uma vez que, como a operação de consignação tem por premissa a ocorrência de uma compra-e-venda, o frete a ela relativo deve receber o mesmo tratamento jurídico do frente com vendas, sendo que, com relação a este item, o Despacho Decisório ora combatido deve ser reformado.

148. Já para os demais casos, a própria RFB, em Solução de Consulta, já afirmou que “Geram direito a créditos da Cofins apurada em regime não cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida estabelecimentos da pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Cofins.<sup>5</sup>”.

149. Isso porque, segundo a melhor técnica contábil, os gastos relacionados à aquisição de matéria-prima e sua transferência entre estabelecimentos compõem o custo de aquisição desses insumos. Assim, negar direito ao crédito nesses casos é contrariar a própria norma tributária.

[...]

151. Assim, os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos da Recorrente devem ser somados ao seu custo de aquisição e, desta forma, passíveis de gerar créditos.

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

153. Ora, o Brasil é um país que sabidamente não dispõe de grande estrutura logística, sendo que os exportadores e importadores enfrentam diversas barreiras

<sup>5</sup> Solução de Consulta SRRF 8<sup>a</sup> Região nº 210/2009, DOU 07.07.2009

*para produzir e vender seus produtos, com falta de locais para armazenagem e de meios de transporte adequados, sem mencionar as péssimas condições das estradas.*

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

*155. Com efeito, os gargalos existentes na logística brasileira são de conhecimento geral, sendo que as estruturas portuária e rodoviária precárias prejudicam o cumprimento de prazos contratados com clientes. Note-se que, uma vez que os produtos produzidos pela Recorrente são de uso agrícola, os prazos da safra devem ser rigorosamente observados, sob pena de acarretar severos prejuízos ao agricultor e, por consequência, à Recorrente, já que o cliente deixaria de fazer negócios por conta do descumprimento dos prazos acordados.<sup>147</sup> Assim, para compensar as falhas de infraestrutura logística brasileira, o segmento de mercado do qual a Recorrente faz parte utiliza-se, por exemplo, do empréstimo de matérias-primas entre as empresas e ainda da transferência dos insumos entre os estabelecimentos.*

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

*157. De todo modo, fato é que as transferências realizadas pela Recorrente entre seus estabelecimentos são de extrema importância em sua operação, contribuindo indubitavelmente para a geração de receita. Vale apontar que tais transferências referem-se a produtos inacabados, isto é, ainda em elaboração. Logo, salta aos olhos tratar-se de insumo passível de crédito!*

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

*159. Cumpre também mencionar que, com relação a outra parcela da produção da Recorrente, de origem fosfática, tampouco é recomendado o armazenamento após sua industrialização e beneficiamento. Isso porque, o contato do produto acabado com o ar, o solo, e outros materiais que possam estar no box de armazenamento pode ocasionar o seu empedramento e/ou perda significativa de qualidade.*

*160. Assim, a Recorrente tem como padrão fabricar e beneficiar seus produtos já para serem carregados e despachados a seus clientes, buscando assim a evitar perda de qualidade.*

161. Por fim, com relação às despesas com fretes na remessa e retorno de armazenagem, cumpre reprimir que as operações em tela também só ocorrem com matérias-primas, uma vez que, seja pela natureza higroscópica dos produtos, seja por sua origem fosfática, os produtos acabados tendem a perder qualidade rapidamente, conforme já explicado anteriormente. Nesse sentido, a Recorrente insiste que se coloca à disposição para demonstrar *in loco* suas operações, caso esta 1. Turma de Julgamento entenda necessário.

162. Portanto, também neste item de glosa, falta razão à Fiscalização e à DRJ nesse ponto, devendo as glosas relacionadas com os fretes atinentes à aquisição de insumos tributados à alíquota zero, bem como os fretes relativos às transferências de insumos entre estabelecimentos próprios da Recorrente, nas vendas em consignação e nos mútuos serem canceladas e o direito aos créditos mantidos.

É o que passo a apreciar.

No que se refere aos fretes de insumos sujeitos à alíquota zero, tal matéria já foi amplamente analisada perante este e. Tribunal, tendo sido editada a Súmula CARF nº 188, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF), que assim dispõe:

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.

Desta forma, este e. CARF reconhece o direito de apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre as despesas com serviços de frete, de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, desde que tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, o que não foi contestado no presente caso.

Quanto aos fretes em transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens, restou devidamente demonstrado se tratar de fretes de matérias-primas, conforme descritivo apresentado na própria Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório, abaixo reproduzido:

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

Frise-se que, diante das especificidades dos produtos elaborados pela recorrente, não é recomendado o armazenamento do produto acabado após industrialização e beneficiamento, o que corrobora a argumentação da recorrente de se tratar de remessas de matérias-primas para depósito e armazenagem, diante da necessidade de armazenar os insumos necessários à sua produção.

De igual modo, restou demonstrada a necessidade de empréstimo de matéria-prima, o que, a meu ver, também permite o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre o transporte, tendo em vista que, em tal situação, o frete configura insumo do processo produtivo de forma análoga ao frete na aquisição do insumo. Até porque, ainda que, no caso concreto, se denomine “empréstimo”, é inegável que aquela matéria-prima acaba sendo incorporada ao processo produtivo, havendo posteriormente apenas uma “devolução” da mesma quantidade de matéria-prima emprestada.

Assim, considerando que os fretes de transferências de matérias-primas e produtos em elaboração, incluindo as remessas de/para empréstimo, armazenagem e depósito, configuram insumo do processo produtivo da recorrente, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre tais gastos.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

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

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

(Processo nº 12585.000404/2010-39; Acórdão nº 3302-014.942; Relatora Conselheira Francisca das Chagas Lemos; sessão de 12/02/2025)

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.**

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do sujeito passivo ou remetidos para industrialização por encomenda, quando esses insumos dão direito a crédito.

(Processo nº 10665.720354/2008-70; Acórdão nº 3003-002.513; Relator Conselheiro Marcos Antonio Borges; sessão de 14/03/2024)

**DESPESAS COM SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE MATERIAIS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

As despesas com serviços de movimentação interna (dentro da própria empresa) de materiais e de produtos em elaboração geram direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

(Processo nº 12585.000076/2009-37; Acórdão nº 9303-012.994; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 17/03/2022)

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

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

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

(...)

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

**(Grifamos)**

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

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

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

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

remessa em consignação, cujo objeto final é justamente a venda da mercadoria consignada.

(Processo nº 13811.002250/2005-02; Acórdão nº 3401-012.762; Redator Designado Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 20/03/2024)

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

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

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

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre (i) fretes de insumos sujeitos à alíquota zero, (ii) fretes de transferências de matérias-primas e produtos em elaboração, incluindo as remessas de/para empréstimo, armazenagem e depósito; e (iii) fretes nas remessas em consignação.

#### 4 DOS AJUSTES POSITIVOS DE CRÉDITOS

Conforme se extrai da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório, foi indeferido o valor de R\$ 2.152.143,77, constante na ficha 16A, linha 22, uma vez que “[...] foram declarados nesta rubrica, no mês de fevereiro de 2007, os valores referentes a despesas de manutenção do período de janeiro de 2006 a janeiro de 2007, o que está em desacordo com o princípio da competência. Não há possibilidade de aproveitar esses créditos, visto que eles não foram declarados no DACON dos meses correspondentes e devido ao impedimento legal de retificação dos mesmos após o início da ação fiscal”, entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que os créditos “[...] são oriundos de dispêndios legítimos e foram apurados na forma da lei, razão pela qual devem ser reconhecidos pela Autoridade Fiscal, mesmo que extemporaneamente, uma vez que houve mero equívoco da Recorrente no momento de declará-los em DACON”.

Ressalta que tal erro material poderia ser retificado até mesmo de ofício pela fiscalização, nos termos do artigo 147, §2º, do CTN, e alega que “[...] nos termos da planilha acostada aos autos (doc. 05 da Manifestação de Inconformidade), é fácil notar que os créditos efetivamente existem e que isso não passou de um erro formal da Recorrente em sua declaração, o que não pode, de forma alguma, prejudicar seu direito creditório, sob pena de se ferir mortalmente princípios como os da razoabilidade, da proporcionalidade e da verdade material”.

Sustenta, ainda, inexistir na legislação tributária dispositivo que vede o reconhecimento de créditos efetivamente existentes de forma extemporânea. Para tanto, apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

[...] Ao analisar a legislação, verifica-se no Guia Prático EDF – PIS/COFINS, emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”), que o Fisco define como crédito extemporâneo “aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”. É justamente o caso em tela.

177. *No que tange ao momento do reconhecimento, tal instrução da RFB dispõe que “o crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.”* (grifou-se).

178. *Analizando-se este texto, nota-se que o crédito extemporâneo deve ser reconhecido com a retificação da escrituração do período ao qual compete, sendo permitido fazê-lo no período atual quando não for possível fazer a reabertura e alteração da escrituração por decurso do prazo prescrito na Instrução Normativa RFB nº 1.052/2010, qual seja, o último dia útil do mês de junho do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.*

179. *Assim, fica patente a possibilidade de reconhecimento de créditos extemporâneos pelo contribuinte, dispondo a RFB até mesmo de procedimento específico para fazê-lo.*

Não assiste razão à recorrente.

Independentemente do entendimento pessoal deste julgador, este e. CARF sumulou o entendimento de que “[o] aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes” (Súmula CARF nº 231), cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal Administrativo, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Diante disto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

## CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência, e, no mérito, para dar-lhe parcial provimento, a fim de:

- 1) reverter as glosas sobre os serviços de “Remoção – Ajudantes”, “Locação de Toalhas Industriais” e “Limpeza de Fábrica”;
- 2) reverter as glosas sobre serviços de movimentação portuária;
- 3) reverter as glosas sobre serviços de carga e descarga;
- 4) reverter as glosas sobre (i) fretes de insumos sujeitos à alíquota zero, (ii) fretes de transferências de matérias-primas e produtos em elaboração, incluindo as remessas de/para empréstimo, armazenagem e depósito; e (iii) fretes nas remessas em consignação;

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**