



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 16349.000185/2009-06 |
| ACÓRDÃO | 3101-004.334 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 9 de dezembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA. |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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: 01/10/2007 a 31/12/2007

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento integral 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 “Locação de Toalhas Industriais”. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.327, de 9 de dezembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 16349.000183/2009-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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: 01/10/2007 a 31/12/2007

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.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na manifestação de inconformidade, e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

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(s) declaração(ões) 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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:

Em relação as argumentações da interessada, impende dizer 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 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 imprescindibilidade 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 imprescindibilidade 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 nº 1.221.170:

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. [...]

Cumprido, 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 inerência 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.¹ (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”², que demonstram

¹ 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

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

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.

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

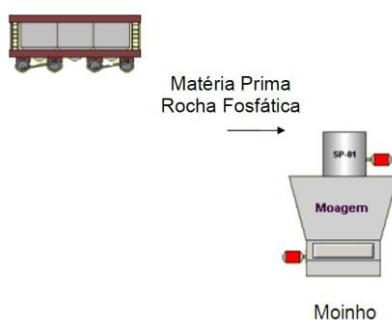
[...]

29. 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.

30. 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.

31. 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.

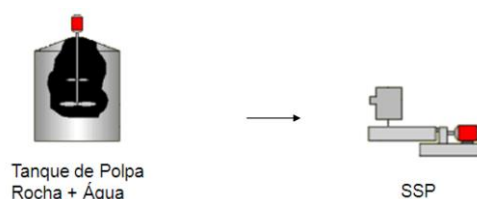
32. Dessa forma, o processo, de uma forma geral, tem como matéria-prima principal a rocha fosfática. Tal produto, em estado bruto, passa por um processo de moagem, que o tritura em partes menores. A rocha é colocada nos moinhos pelos chamados caminhões “Munck”, pás carregadeiras ou guindastes.



33. 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.

34. 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.

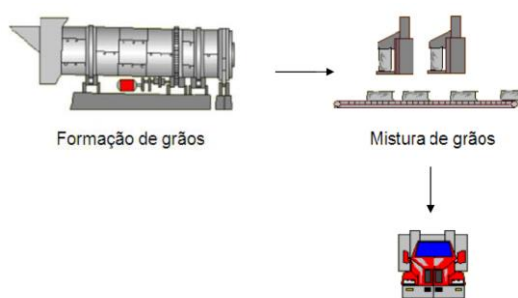


35. No caso (ii) acima, isto é, se o processo produtivo continuar, o SSP então será submetido a uma operação chamada de granulação, que basicamente consiste na mistura de matérias-primas sólidas (SSP, sulfato de amônio ou sulfato de potássio, por exemplo) com matérias-primas líquidas (amônia ou ácido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

36. 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.

37. 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”.

38. 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.



39. 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.

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

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

2.1 DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS UTILIZADOS COMO INSUMO

Conforme se extrai da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório ora combatido, os serviços de “Remoção – Ajudantes”, “Locação de Toalhas Industriais” e “Limpeza de Fábrica” 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:

80. Com efeito, como explorado no tópico III.1, em que se sintetiza aspectos das atividades produtivas da Recorrente, os serviços de remoção e limpeza especializada, por vezes 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.

81. 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.

82. Nesse contexto é que se evidencia a essencialidade dos serviços em questão, todos relacionados à remoção de resíduos e materiais espalhados na planta fabril, uma vez que se prestam a recuperar o produto intermediário espalhado pelas instalações da Recorrente, evitando o desperdício de insumo no processo produtivo.

83. 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.

84. 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.

85. *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.*

86. *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.*

87. *Por sua vez, 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.*

88. *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”.*

89. *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.*

90. *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.*

91. *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 Tecnológicas, anexo aos autos:

| Serviços de Limpeza |
|--|
| Serviço de Limpeza Especializada |
| Serviço de Remoção c/ Ajudantes |
| Serviço de Limpeza dos Tanques de H ₃ PO ₄ |
| 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 H₃PO₄ (ácido fosfórico) para não haver perda de capacidade do equipamento pois, após um tempo há o aparecimento de crostas no interior dos tanques perdendo a capacidade de volume útil;

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)³

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”, “Locação de Toalhas Industriais” e “Limpeza de Fábrica”.

2.2 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 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-

³ **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 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.

2.3 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/8ªRF/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

peças 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 24/11/2021)

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 Hécio 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)⁴

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

2.4 DOS FRETES SOBRE INSUMOS TRIBUTADOS À ALIQUOTA 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”*.

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

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:

133. 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 l. Agente Fiscal não admitiu as seguintes contas.

134. 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.”

135. Tal entendimento, contudo, não se sustenta. Isso porque, em primeiro lugar, os fretes sob a alcunha de “Remessa Consignação”, conforme descritivo elaborado pela própria Autoridade Fiscal – “REMESSA CONSIGNAÇÃO ZCON - frete na remessa em consignação para venda (código geralmente utilizado para operações estaduais)” – referem-se a fretes sobre vendas, o que regularmente confere à Recorrente direito a créditos, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

136. Com efeito, segundo a doutrina de Maria Helena Diniz¹³, “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.”

[...]

138. 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 frete com vendas, sendo que, com relação a este item, o Despacho Decisório ora combatido deve ser reformado.

139. 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.⁵”.

140. 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.

[...]

142. 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.

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

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

145. 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.

146. 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.

147. 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.

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

148. 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!

149. 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.

150. 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.

151. 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.

152. 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 I. Turma de Julgamento entenda necessário.

153. 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) |
| 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 ESTABELECEMENTOS 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 Ceconello; 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.

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, para dar-lhe integral 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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar as preliminares suscitadas e, no mérito em dar provimento integral 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.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator