



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



**Processo nº** 16349.000187/2009-97  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.205 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2020  
**Recorrente** MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**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: 01/04/2008 a 30/06/2008

**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, estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

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

As despesas de fretes relativas às compras de produtos tributados com alíquota zero das contribuições (PIS e Cofins) 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 DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

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

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do procedimento fiscal e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I- Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre a) serviços de remoção de materiais e limpeza especializada; b) serviços de carga e descarga internos; e c) fretes internos de transferência de produtos em elaboração entre estabelecimentos. II- Por maioria de votos, reverter as glosas sobre a) fretes dos insumos tributados à alíquota zero. Vencida, no ponto, a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava provimento; b) serviços de movimentação portuária. Vencidos, no ponto, os conselheiros Leonardo Correia Lima (Relator), Hélcio Lafetá Reis e Mara Cristina Sifuentes, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. 490 e seguintes, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **06-59.843 - 3ª Turma da DRJ/CTA**, e-fls. **466 a 483**, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER n.º 21860.03862.240708.1.1.11-0080, relativo ao crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, do 2º trimestre de 2008, que solicita o valor de R\$ 7.174.724,07.

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 n.º	Crédito Dt. Entrega (R\$)	Tt. do Créd. Utilizado (R\$)	Saldo (R\$)	Data Transm.
19226.08918.240708.1.3.11-4488	7.147.724,07	7.147.724,07	0,00	24/07/2008

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. 254 a 271, de 27/02/2013, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 3.898.002,07, 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) n.º 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.

R elata, 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 nos 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, conseqüentemente, nos valores dos créditos) relativamente às seguintes rubricas:

- serviços profissionais – conforme os apontamentos do quadro colacionado na informação fiscal, por não se enquadrarem no conceito de insumo estampado na legislação de regência da contribuição (PIS - IN SRF n.º 247, de 2002 e Cofins - IN SRF n.º 404, de 2004). Cita, também, como base para a efetivação da glosa a Solução de Divergência n.º 15/2008 e a Solução de Consulta n.º 174/2009.

- fretes sobre insumos – constantes da conta contábil n.º 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 n.º 10.637, de 2002, e Lei n.º 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 inexistia 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 n.º 174 da SRRF/8ªRF/DISIT, 2009, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na industrialização;

- despesas com armazenagem e fretes sobre vendas – As glosas relativas à armazenagem foram efetuadas 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 – neste 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.

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 15/03/2013, e apresentou, em 16/04/2013, 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 n.º 19515.722654/2012-68. 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 2008, 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 n.º 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 movimentação portuária, 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.

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 dos 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 n.º 10.637/2002 e n.º 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 inerência 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 aceção 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) *Demais serviços* – Sustenta que são serviços essenciais ao desenvolvimento de suas atividades e que, de acordo com o disposto nos artigos 3º das Lei n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, devem ser considerados insumos.

Na sequência a contribuinte insurge-se contra as glosas relativas aos *frete sobre insumos tributados à alíquota zero, sobre transferências e sobre retorno de produtos não-industrializados*. 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. Sustenta o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes em operações de consignação mercantil argumentando que eles devem ser equiparados a fretes sobre vendas, consoante doutrina e jurisprudência que menciona na peça de defesa. Em relação aos fretes sobre transferências, sustenta que o entendimento estampado 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 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.

Acrescenta que as transferências efetuadas são essenciais para a produção da empresa e para a geração de receitas, mormente quando se sabe das deficiências da estrutura logística de nosso país. Destaca que as transferências realizadas são relativas a produtos inacabados ou em elaboração, conforme comprovam as cópias do livro fiscal trazidas ao processo (cópia do Livro de Apuração do ICMS – doc. 05). Por fim, defende as despesas com fretes na remessa e retorno de armazenagem, argumentando que elas ocorrerem somente com as matérias-primas.

Em tópico a seguir, a interessada insurge-se contra as glosas relativas aos *serviços de movimentação portuária, de carga e descarga e despesas com armazenagem e frete sobre vendas*. 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. Ressalta que os dispêndios relativos a empresa Delta Fertilizantes Ltda referem-se a prestação de serviços de industrialização por encomenda, conforme cópia de contrato (doc 06) e de notas fiscais (doc. 07). Refuta as glosas concernentes às operações com a empresa União Volpak Armazéns Gerais Ltda.,

argumentando que, conforme cópia de contrato (doc. 08), os pagamentos foram efetuados para serviços relativos à movimentação de matéria-prima a granel. 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 n.º 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 DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente em parte a impugnação.  
O Acórdão n.º **06-59.843 - 3ª Turma da DRJ/CTA** está assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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: 01/04/2008 a 30/06/2008

**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.

Inconformada, a ora recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, pedindo em síntese:

#### **IV – DO PEDIDO**

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

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata o presente processo de glosa de créditos por parte da fiscalização.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

### II - Preliminarmente

#### II.1 – Necessidade de julgamento em conjunto

Em sede de preliminar a Recorrente alega conexão processual e a necessidade de julgamento em conjunto com seguintes processos 16349.000210/2009-43, 16349.000211/2009-98, 16349.000188/2009-31 e 16349.000187/2009-97.

Nesta sessão estão sendo pautados os processos: 12585.000119/2010-18; **16349.000187/2009-97**; 16349.000189/2009-86; 16349.000200/2009-16; 16349.000202/2009-05; **16349.000210/2009-43**; 16349.000212/2009-32. Ou seja, devido a sistemática de distribuição dos processos o pedido está sendo parcialmente atendido. No entanto, o atendimento parcial em nada prejudica a Recorrente.

#### II.2 – Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material

Ainda em sede de preliminares, a Recorrente alega a nulidade do procedimento fiscal “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.”

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A leitura dos autos permite concluir que houve a análise das operações objeto da glosa. A fiscalização não está obrigada a conhecer o processo produtivo da empresa em busca da alegada verdade material.

Além do mais, conforme consta do julgamento a quo, a referida alegação não é robusta para sustentar o pedido de nulidade.

Em matéria de processo administrativo fiscal os pressupostos de nulidade são aqueles dispostos no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, in verbis:

“Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

No caso concreto, não há questionamento quanto a competência para lavratura dos atos e termos, nem preterição do direito de defesa. Cito jurisprudência deste CARF.

CARF - CSRF

Acórdão n.º 9303-007.494 do Processo 13819.001199/94-65 Data 16/10/2018

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/1984 a 30/04/1994  
NULIDADE Não há que se falar em nulidade do lançamento quando nele encartado todos elementos essenciais à sua compreensão, não resultando qualquer prejuízo à defesa ou afronta ao art. 59 do Decreto 70.235/72. Superada essa questão, retornem os autos à Turma baixa para, continuando o julgamento, adentre no mérito do recurso voluntário. Recurso especial do Procurador parcialmente provido.

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

### **III – DO MÉRITO**

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

A Recorrente descreve seu processo produtivo para a defesa do seu conceito de insumo. A título de ilustrativo reproduzo os parágrafos abaixo.

A Recorrente pertence ao Grupo Mosaic, um dos líderes mundiais na produção e comercialização de fertilizantes e nutrientes para alimentação animal, contribuindo com produtos, serviços e soluções para clientes em mais de 40 países, sendo a maior produtora de fosfato e uma das maiores mineradoras de potássio do mundo.

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

(....)

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.

(...)

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.

De forma resumida a Recorrente produz matéria-prima para um dos fertilizantes sintéticos mais conhecidos do mercado, o chamado Super Simple (ou SSP) e outros nutrientes para uso agrícola.

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

##### **III.2.1 – Do Conceito de Insumo**

A Recorrente discorre sobre o conceito de insumo adotada pela legislação aplicável tanto ao PIS quanto à Cofins. Discorre sobre o conceito de não-cumulatividade e acerca do método indireto subtrativo. Cita doutrina, legislação e jurisprudência.

Em síntese, o conceito de insumo adotado pelo legislador para o PIS e a Cofins não cumulativos é amplo, afastando-se do conceito de insumo do IPL. No caso das contribuições em tela, qualquer dispêndio essencial ao processo produtivo, vinculado à formação da receita, é insumo.

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

A Recorrente faz referência ao Parecer elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco constante dos autos tratando do conceito de insumo.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente, cabendo a análise de cada insumo glosado em consonância com o Recurso Especial n.º 1.221.170/PR no STJ, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, onde se firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE n.º 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Para fins de se tomar créditos de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo por meio dos chamados insumos não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com o mesmo.

Na sequência passaremos a análise das exclusões/glosas.

### **III.2.3 – Serviços Profissionais Utilizados como Insumo**

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços profissionais em suas atividades.

Com efeito, o Despacho Decisório excluiu do conceito de insumos os serviços de “Remoção – Ajudantes e “Demais Serviços”. A decisão recorrida, por sua vez, entende que o direito de crédito não existe porque deve ser aplicado o conceito de insumos das Instruções Normativas.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que seriam serviços gerais, onde a “interessada trouxe somente simples alegações, desacompanhadas de documentos que possam efetivar a comprovação de seus argumentos.”

Sobre este ponto entendo que assiste razão parcial a Recorrente, devendo cada serviço ser analisado individualmente.

A jurisprudência deste CARF é ampla quanto aos serviços essenciais que dão direito ao crédito.

*CARF, Acórdão n.º 9303-010.079 do Processo 10954.000019/2004-72, Data 22/01/2020*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004 CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a*

*imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Geram direito ao crédito, por serem itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência, os valores decorrentes dos serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo (movimentação e descarga de carvão, movimentação interna e empilhamento, corte e arrumação de serraria)*

O Recurso Voluntário menciona especificamente os serviços de remoção e limpeza especializada. Pois bem, para estes serviços entendo que assiste razão a Recorrente. Os serviços de remoção e limpeza especializada dão direito a crédito. Sobre o assunto cito jurisprudência deste CARF.

SERVIÇOS DE REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS DO PROCESSO PRODUTIVO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Concede-se o direito ao crédito às despesas com serviços de remoção, acomodação, tratamento adequado e armazenagem de subproduto (resíduos) inevitável ao processo produtivo. (CARF, Acórdão n.º 3201-003.573 do Processo 13646.000189/2004-29, Data 20/03/2018)

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de remoção de materiais e limpeza especializada no contexto da documentação comprobatória acostada aos autos.

#### **III.2.4 – Serviços de Movimentação Portuária**

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços de movimentação portuária.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de não haver previsão legal para este tipo de insumo. Explica com detalhes os motivos da glosa.

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Em que pese os argumentos da interessada entendo como correta a glosa desses serviços. Existe jurisprudência neste CARF que confirma a glosa, a qual me alinho.

CARF, Acórdão n.º 3003-000.644 do Processo 13502.000434/2005-13, Data 17/10/2019  
MERCADORIAS IMPORTADAS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de bem importado utilizado como insumo, o crédito se dá com base no regime estabelecido pelo art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, não sendo aplicável o regime de creditamento previsto no art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Como consequência, também não se aplicam aos serviços vinculados aos bens importados - como custo de aquisição daqueles bens - o regime de crédito das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas aos serviços de armazenagem (“internação” de matéria-prima), movimentação e demais serviços portuários. Os gastos com tais serviços não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições na importação, de maneira que resta vedado seu creditamento.

Ademais, não se vislumbraria a possibilidade de creditamento dos gastos com serviços de internação e portuários em geral, sob o argumento de que seriam despesas atinentes a serviços que representariam insumo, uma vez que tais dispêndios são incorridos antes do processo produtivo, faltando-lhes a necessária relação de pertinência com a produção: em suma, não se subsomem ao conceito de insumos.

Nego provimento.

### **III.2.5 – Serviços de Carga e Descarga**

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços de carga e descarga no seu estabelecimento.

A DRJ manteve a glosa por entender que apenas os serviços de armazenagem relacionados com a operação de venda dariam direito a crédito. No presente caso, os serviços seriam associados a movimentação da matéria prima.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a recorrente, desde que comprovados serem serviços internos e não aqueles associados a atividade portuária.

Os serviços de transporte, carga e descarga internos dão direito ao crédito. Cito jurisprudência do CARF.

CARF, Acórdão nº 3402-006.998 do Processo 11020.720137/2017-19 Data 25/09/2019  
INSUMO. TRANSPORTE DE CARGAS. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. CARGA E DESCARGA. Permitem a apuração de crédito da não cumulatividade do PIS e da COFINS na modalidade aquisição de insumos os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada na prestação de serviços a terceiros.

Diante do exposto, voto por reverter a glosa dos serviços de carga e descarga internos no contexto da documentação comprobatória acostada aos autos.

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

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com fretes sobre insumos tributados à alíquota zero e de transferências internas de produtos em elaboração.

A DRJ manteve a glosa sob o entendimento de que os fretes de mercadorias tributadas a alíquota zero não dariam direito ao crédito. Também menciona a falta de previsão legal para o creditamento dos fretes entre estabelecimentos.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

A questão dos créditos sobre fretes foi debatida neste CARF, sendo que me alinho a posição do frete dos insumos como sendo atividade de logística essencial para o processo produtivo. Nesse ponto, cito jurisprudência do CARF.

CARF, Acórdão nº 9303-008.060 do Processo 13971.908776/2011-03, Data 20/02/2019  
PIS. 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 no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

CARF, Acórdão n.º 3401-007.377 do Processo 11080.928603/2016-17, Data 17/02/2020  
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2014 a 30/09/2014 PIS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, frete de retorno de mercadoria sob industrialização por encomenda e despesas com ativo imobilizado creditadas extemporaneamente. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. RECONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 01. Consoante determina a Súmula CARF nº 01, haverá concomitância quando a ação judicial e o processo administrativo tenham o mesmo objeto. Conforme dispõe a referida súmula, nestes casos, a matéria comum não poderá ser conhecida pelo órgão de julgamento administrativo, cabendo a este tão somente analisar a matéria distinta da constante no processo judicial. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Diante do exposto, voto por reverter a glosa sobre o frete dos insumos tributados a alíquota zero, bem como os fretes internos de transferência entre estabelecimentos.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário para não conhecer das preliminares de nulidade: I) reverter as glosas dos serviços de remoção de materiais e limpeza especializada; II) reverter a glosa dos serviços de carga e descarga internos; III) reverter a glosa sobre o frete dos insumos tributados a alíquota zero, bem como os fretes internos de transferência de produtos em elaboração entre estabelecimentos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Redator designado.

Defende a Recorrente que o serviço de movimentação portuária consiste no serviço de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem, ou seja, que a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

Prossegue com o argumento de que, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, os serviços de movimentação portuária são necessários e indispensáveis ao seu processo produtivo.

Conclui a Recorrente, no sentido de que, os gastos relativos à movimentação de carga no porto, como integrantes do custo da mercadoria, geram direito a crédito

Com a devida vênia, dirijo do sempre bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator.

Esta Turma de Julgamento em composição diversa da atual, já teve a oportunidade de analisar a matéria em apreço, decidindo que as despesas incorridas com serviços de movimentação portuária geram direito ao crédito da contribuição.

Neste sentido, colaciono o precedente a seguir:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.**

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.**

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

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS**

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (nosso destaque) (Processo nº 11543.100064/2005-10; Acórdão nº 3201-003.170; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/09/2017)

Do voto condutor, destaco:

“Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Dirijo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se o frete na aquisição do insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.”

Ainda, compreendo que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito. Neste sentido, fundamento com decisão

desta Turma, em composição distinta da atual, proferida por maioria de votos e ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

**DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.**

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018)

Tem-se, também, a seguinte decisão que vai ao encontro do postulado pela Recorrente:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011 PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

(...)

**PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de crédito das contribuições em face de tais serviços, independentemente do creditamento em face dos insumos importados. (...)” (Processo nº 10783.901346/2015-13; Acórdão nº 3402-007.190; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 17/12/2019)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com serviços de movimentação portuária.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade