



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



**Processo nº** 16349.000195/2009-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.119 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2022  
**Recorrente** MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.  
POSSIBILIDADE

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

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO.  
MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA.  
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS.  
CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em rejeitar as preliminares apresentadas e em não conhecer do Recurso Voluntário em relação à glosa sobre frete de vendas, face à inovação dos argumentos de defesa, para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer: (I) **por unanimidade de votos**, os créditos relativos (i) aos serviços de remoção; (ii) aos fretes

sobre insumos tributados com alíquota zero; (iii) aos fretes sobre transferência de insumos entre estabelecimentos do contribuinte; (iv) aos serviços de movimentação portuária de carga e descarga; (v) às despesas com armazenagem; e (II) **por maioria de votos**, os créditos relativos (i) aos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, vencidos, neste item, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Antônio Borges e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não reconheciam os créditos, e (ii) à locação de máquinas e equipamentos, com exceção dos gastos com a locação de veículos comuns, vencido, neste item, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não reconhecia o crédito em relação a qualquer veículo classificado no Capítulo 87 da NCM. Os Conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Antônio Borges votaram pelas conclusões em relação ao item (II)(ii).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## **Relatório**

Cuidam os autos de Declarações Eletrônicas de Compensação ("DCOMP") relativas a créditos de Contribuição para o PIS/Pasep, apurados no 4º trimestre de 2005, no valor total de R\$ 7.010,36 .

Houve parcial reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 4.713,36, sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido, com as seguintes glosas decorrentes da controvérsia sobre o enquadramento como insumos (Despacho Decisório de e-fls. 173/199):

**Valores das glosas:**

Itens	Conta Contábil	Out/2005	Nov/2005	Dez/2005
Serviços profissionais	209	74.341,28	60.238,10	87.383,03
Serviços de movimentação portuária		6.446.137,38	2.853.842,92	3.201.511,36
Serviços de Carga e Descarga	152	8.992,38	35.652,66	57.036,37
Fretes sobre aquisições de insumos - calculados no item 8.5.3		5.821.965,77	6.260.028,14	3.873.468,86
Diferença de Base de cálculo entre Frete apurado pelo contribuinte e pela fiscalização		561.428,39	343.073,23	598.637,22
<b>Total da Glosa</b>		<b>12.912.865,20</b>	<b>9.552.835,05</b>	<b>7.818.036,84</b>

Além disso, houve glosa de despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, sob o fundamento de que não atendem ao conceito de insumo e glosa de despesas com armazenagem e frete sobre vendas.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade onde alega, em síntese (e-fls. 206/235):

- embora o procedimento fiscal tenha sido efetuado dentro do prazo legal previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, a glosa pretendida não pode produzir efeitos posto que fulminada pela decadência do direito de lançar;

- dentre os serviços profissionais glosados, encontram-se serviços intrinsecamente ligados à fabricação, quais sejam: serviços de transporte com ajudantes para remoção de materiais (pá carregadeira), análises laboratoriais, bem como serviços de limpeza e conservação predial;

- o serviço de transporte prestado pelo Fornecedor Meca Transportadora Ltda, consiste em serviço de movimentação interna de mercadorias, efetuado com pás-carregadeiras, não havendo estabelecimento fabril que possa funcionar regularmente se não adotar medidas de asseio impostas pelas leis trabalhistas e outras normas de caráter imperativo; de igual modo, a conservação e a manutenção de prédios, equipamentos e máquinas são indispensáveis à própria existência do estabelecimento em condições aceitáveis de segurança e eficiência operacional;

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

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

- relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito, decorrentes de créditos distintos, pois houve dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida (Cofins) e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros (Cofins-importação), sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação,

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

- os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril, contribuindo diretamente no processo produtivo mediante a colocação e retirada de matérias-primas nas máquinas misturadoras de fertilizantes, não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte da Cofins ;

- se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o referido raciocínio carece de congruência lógica, parecendo não remanescer dúvida razoável de que mercadoria e serviço de transporte são coisas distintas; de que, a prevalecer a interpretação adotada pela autoridade fiscal, estaria consagrada a analogia como método de interpretação suscetível de gerar obrigação tributária, em aberta contrariedade ao disposto no parágrafo 1º do artigo 108 do CTN;

- fretes pagos em razão do transporte de mercadorias para armazenagem ou depósito tratam-se de despesas que constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido, decorrendo da adoção de medidas de otimização de sua logística ou da cadeia de suprimentos na qual a Manifestante age tanto como receptora quanto como entregadora de bens;

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

- o empréstimo de mercadorias constitui o cerne do contrato de mútuo e quando a Manifestante está na posição de mutuária, adquire mercadorias com fulcro no que dispõe o art. 587 do Código Civil, sob um regime jurídico distinto do aplicável ao contrato de compra e venda e quando obtém bens destinados ao seu processo produtivo e paga pelo respectivo transporte, adquire um insumo vinculado à produção da mesma natureza daquele necessário à obtenção do bem (a matéria-prima) sob o regime do contrato de compra e venda, razão pela qual não pode lhe ser negado o direito ao crédito;

- a glosa dos créditos relativos aos gastos com máquinas e equipamentos foi justificada pela suposta alegação de que não atendem o conceito de insumo, o que não se pode aceitar, bastando que haja a locação de um dos bens discriminados na lei – prédio(s), máquina(s) e equipamento(s) – e que esse seja utilizado nas atividades da empresa;

- os insumos adquiridos a título de serviços de guarda (armazenagem) não podem ser considerados na base de cálculo do crédito, em razão de não comporem a base de cálculo da contribuição devida na importação, mas a glosa dessa parcela não possui amparo legal, porquanto os fretes são insumos necessários à manutenção da empresa e fazem parte do processo produtivo, que só termina com a entrega da mercadoria no local designado pelo cliente, sendo que a armazenagem visa manter

a integridade, a segurança e a sanidade das mercadorias e que os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ/SP1 consoante acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade da decisão proferida por autoridade competente, contra a qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

O prazo decadencial do direito de Lançar tributo não rege o instituto da compensação e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte. SERVIÇOS NÃO APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma, não dando azo a creditamento.

FRETE NA AQUISIÇÃO.

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. É de se considerar não formulado o pedido de diligência e perícia quando desacompanhado dos quesitos referentes aos exames que seriam desejados.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa, incluindo uma apresentação descritiva sobre as etapas do processo produtivo com imagens. Além disso, verifica-se inovação recursal a ser abordada no momento oportuno.

Em junho/2021 a Recorrente veio aos autos juntar Parecer elaborado pelo Professor Marco Aurélio Greco, solicitado pela Associação Nacional para a Difusão de Adubos (“ANDA”), associação da qual é membro, assim como parecer técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), para examinar especificamente as etapas de seu processo produtivo e atividades que desempenha.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

Inicialmente, cumpre registrar que a discussão aventada neste processo em muitos pontos não é nova e já foi objeto de análise no CARF, citando-se como exemplo os Processos n.º 13811.002244/2005-47, 10880.945033/2013-07 e 13811.002248/200525, que também envolviam pedidos de compensação formulados pela Recorrente, em períodos distintos.

Dito isto, o recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Havendo arguição de preliminares, passo à análise.

### *1. Da inovação recursal - preclusão*

Com relação às despesas com fretes sobre vendas, a glosa foi tratada no item 8.8 do Despacho Decisório, sendo justificada em razão da existência de divergências nas contas 116000 e 118000:

8.8. Despesas com armazenagem e fretes sobre vendas: através da análise dos lançamentos contábeis e amostragens de notas fiscais identificou-se a ocorrência de armazenagem de matérias primas importadas cujo valor não deve integrar a base de cálculo do crédito por falta de previsão legal. **Apurou-se também diferenças no valor de fretes sobre vendas ao analisar as contas 116000 e 118000. Não se apuraram divergências para o mês de julho e para agosto e setembro os valores apurados e os lançamentos indeferidos estão demonstrados a seguir:**

Sobre a matéria no item “III.7. GASTOS COM ARMAZENAGEM (FRETE VENDA E ARMAZENAGEM)” constante da Manifestação de Inconformidade, a contribuinte apenas menciona a glosa a serviços de frete sobre vendas, limitando sua defesa no tocante aos serviços de armazenagem:

No item 8.8, a glosa dos créditos relativos aos insumos adquiridos a título de serviços de transporte e armazenagem foi justificada pela suposta ausência de previsão legal.

Consoante se depreende da leitura das razões apresentadas pela autoridade fiscal, os insumos adquiridos a título de serviços de guarda (armazenagem) não podem ser considerados na base de cálculo do crédito, em razão de não comporem a base de cálculo da contribuição devida na importação.

A glosa dessa parcela não possui amparo legal, porquanto os fretes são insumos necessários à manutenção da empresa e fazem parte do processo produtivo, que só termina com a entrega da mercadoria no local designado pelo cliente.

A ausência de manifestação foi notada pela DRJ:

Quanto aos fretes sobre vendas, foram constatadas diferenças e é em razão delas — sobre as quais não se pronunciou a Manifestante — que ocorreram as glosas desse item levadas a efeito pela Fiscalização relativamente a agosto e setembro, ao analisar-se as contas 116000 e 118000.

Assim, em sede de recurso voluntário, inova em sua defesa na medida em que apresentou argumentos sobre a matéria, antes não trazidos:

166. Já com relação às despesas com fretes sobre vendas, pela leitura do v. acórdão recorrido, nota-se que a DRJ entende ser incontroversa, a teor da Solução de Divergência n.º 11, de 27.09.2007, a possibilidade de creditamento das despesas incorridas com "*fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora*"<sup>14</sup>

167. Afirma a r. decisão recorrida que a glosa de despesas de fretes sobre vendas incorridas pela Recorrente se deu exclusivamente pela constatação de divergências pela Fiscalização quando da análise, especificamente, das contas 116000 e 118000.

168. A Recorrente vem esclarecer, todavia, que há fundamento para tal divergência apontada pela Autoridade Fiscal, devendo o creditamento efetuado ser integralmente admitido.

169. Isso porque, em verdade, as contas contábeis analisadas pela Fiscalização contêm os lançamentos, pelo regime de competência, das despesas de fretes incorridas pela Recorrente. Contudo, o momento do registro fiscal dos créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS é posterior, ocorrendo apenas quando do recebimento e registro da Nota Fiscal de Serviços, o que, por vezes, pode acontecer no mês seguinte ao do registro da despesa.

170. Dessa forma, a divergência apurada pela Fiscalização e confirmada pela DRJ decorre de simples questão temporal entre o lançamento da despesa na contabilidade e o efetivo registro do documento fiscal hábil, devendo ser totalmente aceito o crédito informado na DACON, reformando-se a decisão recorrida.

Tem-se, assim, que os contornos da lide foram construídos a partir da linha de defesa formulada na manifestação de inconformidade, de modo que a instância de piso não chegou a analisar que a divergência seria decorrente da alegada questão temporal.

Consequentemente, não houve constituição de lide no tocante a tal matéria, que veio aos autos somente no recurso voluntário.

No entanto, as razões de fato e de direito devem ser suscitadas na primeira defesa, nos termos do art. 16, inc. III, do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Da mesma forma, não encontra amparo na legislação processual administrativa a apresentação de novos documentos pelo sujeito passivo em sede recursal, ausente qualquer das hipóteses excepcionais previstas no art.16 § 4º do Decreto n.º 70.235/72 para justificar a juntada de documentos após a fase impugnatória inicial.

Há, portanto, manifesta a ocorrência do instituto da preclusão processual, que atende à instrumentalidade do processo, com o fito de garantir que a sequência de atos praticados culmine com a prolação de decisão conclusiva ajustada ao contexto dos autos.

Ainda que seja possível defender a moderação no manejo da preclusão processual, em harmonia com o princípio da verdade material, o desenrolar prospectivo da marcha

processual deve ser ordenado por uma sucessão cadenciada das atividades processuais, com a existência de determinados limites ao exercício de faculdades processuais, de modo que além de tais limites, perde-se aquela faculdade processual.

Finalmente, eventual conhecimento da novel linha de defesa implicaria ainda em supressão de instância, tendo em vista não ter sido apreciada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Colaciono jurisprudência afeta ao tema:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2006

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. (Acórdão nº 2202-007.385 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Caio Eduardo Zerbeto Rocha. Sessão de 07 de outubro de 2020)

Isso posto, voto por não conhecer dessa parte do recurso, pela ocorrência da preclusão.

## 2. Preliminar

### 2.1. *Da alegação de Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material*

Afirma a Recorrente:

16. Caberia, portanto, à Fiscalização, analisar todos esses fatos 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 pela Recorrente no curso do procedimento de verificação desses créditos.

17. Mais do que isso: especificamente no que tange a classificação do que é ou não "insumo" para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, é *conditio sine qua non* que quem esteja analisando procure conhecer o processo produtivo em questão e não simplesmente proceda à classificação com base em ilações e leituras genéricas, como foi o caso.

Contudo, razão não lhe assiste conforme esclarece o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, relator do Acórdão nº 2003-003.671 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, no tocante ao alcance do princípio da verdade material, pelo qual a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção:

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no

campo da utopia ou do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos

No caso em tela, restou atendido o princípio da verdade material, uma vez que a Autoridade Fiscal apreciou o direito creditório, com base na sua convicção, a partir de vasta documentação fiscal e demais informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal colacionada aos autos .

Assim, entendo por rejeitar tal alegação.

## 2.2. *Da Decadência*

A Recorrente suscita a decadência parcial, sob os seguintes fundamentos:

30. A homologação deste procedimento do sujeito passivo será expressa quando a autoridade administrativa, ao tomar conhecimento da atividade do contribuinte, expressamente a homologa.

31. Por outro lado, opera-se a homologação tácita quando se esgota o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sem que a Autoridade Administrativa tenha se manifestado acerca da atividade do sujeito passivo.

Contudo, conforme esclareceu a DRJ, existem dois prazos distintos – decadência do direito de lançar e da homologação da compensação:

Os prazos de decadência estabelecidos no Código Tributário Nacional – CTN, arts. 150, § 4º, e 173, referem-se ao direito de lançar o primeiro desses valores, qual seja, o crédito tributário.

O prazo para a homologação de compensação previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/94, refere-se ao encontro de contas desses dois valores.

Portanto, não há que se confundir o prazo para extinção do direito de constituir eventual crédito tributário por parte da administração tributária, do prazo para homologação da declaração de compensação.

No presente caso, o prazo para homologação contado da data de entrega da declaração de compensação, de acordo com o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, foi devidamente atendido conforme reconhecido pela própria Recorrente. Por conseguinte, ao contrário do que afirma o contribuinte, inaplicável o prazo decadencial nos moldes previstos no art. 150, §4º, do CTN.

## 3. *MÉRITO - Conceito de insumo*

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos

autos do REsp n.º 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que 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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado o disposto no art. 21 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF n.º 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelos contribuintes.

### **3.1. Serviços utilizados como insumos**

#### **3.1.1. Serviços de Remoção – Ajudantes**

Sobre estes serviços, defende a Recorrente:

87. Os serviços de remoção com a sub-contratação de ajudantes mostram-se necessários na medida em que, conforme mencionado no item 111.3.2 acima, o processo produtivo da Recorrente utiliza-se de materiais químicos em pó e que sofrem desperdício com a ação do vento, por exemplo.

88. Com efeito, este item é inerente ao processo produtivo e à geração de receita da Recorrente. Isso porque, como explicado, os materiais removidos quando de uma eventual queda no processo ou seus resíduos são reempregados no processo produtivo.

89. Isto é, os resíduos depositados nos locais de • armazenagem são retirados mediante raspagem e reempregados no processo produtivo, no caso de matérias-primas, ou vendidos, no caso de produtos acabados.

90. Nesse sentido, confira-se o objeto do contrato de prestação de serviços entre a Recorrente e a pessoa jurídica TRANSPORTADORA MECA LTDA., já acostado aos autos por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade :

#### **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 estabelecidos no presente contrato.

Considerando-se o ramo de atividade da empresa, que deve adotar procedimentos mais rígidos de higiene e manuseio com vistas à manutenção das propriedades químicas e

principalmente físicas dos fertilizantes, tais exigências, se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto, de estes serviços devem ser considerados como insumos.

### 3.1.2. Demais serviços

Nesse item, a Recorrente abrange diversos serviços profissionais, de forma genérica, sem sequer delimitá-los, tampouco houve mínima demonstração no tocante à essencialidade ou relevância:

#### Demais Serviços

98. Os serviços tais como de informática, locação de máquinas de terraplanagem, mão-de-obra de montagem de tubos e coifas e dutos, fornecimento de grades, também são essenciais à atividade da Recorrente e, a teor do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, devem ser considerados com insumos, sendo inegável, portanto, o direito ao crédito da Recorrente.

Contudo, compartilho do entendimento externado pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator do Acórdão nº 3201-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

#### Demais Serviços

A Recorrente cita demais serviços, sem detalhar cada um. Nesse ponto, entendo que se trata de alegação genérica onde não é possível analisar a ligação do serviço com a atividade da empresa.

Nego provimento.

Assim, não se deve reformar a decisão que entendeu pela manutenção da glosa em comento.

### 3.1.3. Fretes- Aquisições Produtos não Tributados

Nesse ponto, as glosas foram mantidas sob o fundamento de que as aquisições mencionadas no tópico anterior não geravam direito ao crédito e, por consequência, os fretes também não poderiam gerar.

Discordo, contudo, do entendimento retratado de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

Nesse sentido, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei no 10.637/2002, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao

pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

#### INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

#### CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

#### CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

#### COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

#### FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão nº 3402003.968–4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe reversão da glosa.

#### 3.1.4. Fretes Transferência entre estabelecimentos

A fiscalização realizou a glosa apurada sobre o frete de transferência:

(...) " constatou-se pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Frete sobre Ingressos de Produtos), se referem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens. Os esclarecimentos fornecidos pela empresa vieram a corroborar as constatações e, portanto, foram efetuadas as glosas referentes aos seguintes históricos dos lançamentos:"

Em sede de defesa a Recorrente argumenta que necessita de apoio logístico para preparo e encaminhamento de insumos e produtos entre unidades, na fase anterior e posterior à fabricação:

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

121. De fato, o Brasil é um país que sabidamente não dispõe de grande estrutura logística, sendo que os exportadores e importadores enfrentam verdadeiras batalhas para produzir e vender seus produtos, com falta de locais para armazenagem e de meios de transporte adequados, sem falar nas péssimas condições das estradas.

...

122. Além disso, como já mencionado, o país não é autossuficiente em produção de matérias-primas para fertilizantes, o que obriga indubitavelmente a Recorrente a importar e armazenar os insumos.

123. 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!

124. 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, isto é, absorve a umidade do ar, podendo deteriorar-se rapidamente, trazendo risco de prejuízo significativo a empresa.

125. 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 por que, 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.

126. 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.

Sobre o entendimento na matéria cita-se como precedente o Acórdão nº 3301-010.220 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deste mesmo contribuinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO.  
MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA.  
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes no transporte de insumos (matérias-primas), ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País geram créditos das contribuições.

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS.  
DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com o serviço de frete interno para transferência de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, ou mesmo serviço de frete entre estabelecimento e armazém, que integram o processo produtivo e constituem custo de produção.

### *3.1.5. Serviços de Movimentação Portuária e Carga e Descarga*

A Recorrente contesta a glosa sobre os dispêndios com serviços de movimentação portuária, carga e descarga:

139. Contudo, este não é o entendimento que deve prevalecer, uma vez que esses gastos são essenciais à atividade da Recorrente, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da Recorrente e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto.

140. Em apertada síntese, 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.

141. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

...

147. Na operação em tela, há dois pagamentos distintos: (i) o pagamento relacionado à MERCADORIA (que enseja Contribuição ao PIS/Importação e Cofins-Importação — Lei nº 10.865/04), baseado no valor aduaneiro, e (ii) o pagamento associado ao SERVIÇO (que enseja Contribuição ao PIS e Cofins — Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03), serviço esse pago à pessoa jurídica localizada no Brasil para descarga da mercadoria.

148. Ou seja, na verdade a Recorrente faz jus à tomada de DOIS créditos, quais sejam: (i) pela aquisição da mercadoria importada a ser utilizada na preparação de produtos de nutrição animal; e (ii) pela contratação do serviço de movimentação portuária, estando correto o procedimento por ela adotado.

149. Cabe aqui, em especial, refutar as glosas procedidas quanto às operações da Recorrente com a movimentação de carga no porto.

150. Ora, conforme já demonstrado no item 111.3.3, os gastos relativos à movimentação de carga no porto, como integrantes do custo da mercadoria, geram direito a crédito, entendimento esse já manifestado pela própria RFB e em consonância com a recente jurisprudência do CARF:

A glosa foi mantida sob o fundamento principal de que os serviços não são consumidos ou aplicados na fabricação do produto:

No que tange aos serviços de desativa e a todos os demais encargos relativos ao desembarque de mercadoria ou insumo no porto, a despeito de eventual entendimento administrativo em contrário, não vinculante (pronunciamentos e deliberações oficiais em geral, vinculantes ou não, são livres para apoiar tanto o entendimento da autoridade fiscal quanto do contribuinte), e em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não oferecem ensejo à tomada de créditos, posto que não são consumidos ou aplicados na produção ou fabricação de produto, sequer sendo utilizados na linha de produção da empresa, visto que respeitantes a etapa anterior à da fabricação de produtos e ao transporte propriamente dito do porto até a empresa, pois referem-se ao descarregamento da embarcação.

Nos autos do Processo nº 12585.000119/2010-18, o Conselheiro Relator Leonardo Correia Lima negou provimento à reversão da glosa, sendo vencido pela maioria, de modo que neste ponto o Voto Vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, cuja detida análise adoto como causa de decidir:

(...) 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, geral 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.”

Desse modo, por considerar que os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da Recorrente, sendo utilizados no processo de produção dos fertilizantes, a subtração de tais serviços privaria o processo produtivo do próprio insumo importado, devendo ser revertida a glosa.

### *3.1.6. Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos*

Em sua defesa, a Recorrente afirma não se tratar de locação de veículos comuns e sim máquinas especiais, com guindastes acoplados ou retroescavadeiras para movimentação dentro da planta, dos materiais empregados no processo produtivo:

156. Como dito anteriormente no item **111.2** acima, a natureza dos materiais exige que utilize-se de máquinas como guindastes ou retroescavadeiras para movimentação das matérias-primas no processo produtivo, uma vez que estamos falando de, por exemplo, rochas e pós.

157. Assim, percebe-se clara falta de maior cuidado por parte da DRJ, que mais uma vez pretende glosar créditos líquidos e certos da Recorrente, previstos claramente na legislação.

Ainda sobre a matéria, consta do Parecer Técnico contratado pela Recorrente:

F) Que função cumpre as diversas máquinas e equipamentos locados pela Mosaic para 0110 condução de sua produção industrial, com especial atenção à forma de utilização de aparelhos de carga, como caminhões munk, retroescavadeiras e similares. Tais 01. equipamentos e máquinas são essenciais e relevantes à realização da atividade da 040 Empresa?

40 Tais equipamentos são utilizados para carregamento de matéria-prima tanto para transporte como para produção. São carregadas diariamente toneladas desses materiais o que torna impossível a operação manual, pois interferiria na produtividade, sendo, **40** portanto, essencial e relevante à atividade.

Dessa feita, segundo a Recorrente, o creditamento seria possível com base no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/02, que permite o crédito com gastos relativos a "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Já no parecer técnico, o entendimento vai no sentido do enquadramento como insumo.

Para melhor compreensão, buscou-se no Despacho Decisório o rol de despesas parcialmente glosadas relativas a aluguéis de máquinas e equipamentos. Dentre uma série de tabelas com as despesas que não atenderam o conceito de insumo, traz-se como exemplo (e-fl. 186):

Outubro de 2005			
Conta	Nº da Nota Fiscal	Total	Descrição
381	565	3.345,90	loc. Caçamba estacionária, remoção de resíduo para aterro e taxa de remoção para Mega Reciclagem
381	23897	170,00	Locação de Container
381	27033	1.277,68	locação de tapete
381	27034	148,73	Locação de tapete
381	358945	195,00	LOCACAO CORTADORA DE GRAMA ELETRICA
381	362709	300,00	LOCAÇÃO DE MUNK
381	1156-A	910,00	LOCAÇÃO DE MUNCK
381	1149-A	670,00	Locação de máquina de café
381	11611-C	400,00	Locação de copiadora
381	2819-2	520,00	Locação de pistola a vap
381	3918-A	4.400,00	Locação de 1 trator de estera e poclain
381	3919-A	450,00	Serviço de limpeza nas canaletas
381	9252-A	4.000,03	Locação de 1 caminhão Auto Vácuo
382	nfs. 27033/27034	1.426,41	Locação de Tapetes ref. nfs. 27033/27034
4102		140,00	Locação de equipamento audiovisual
4102		165,00	Locação de veículo com motorista
4104		138,76	Nextel-Importação - Trocoletti
5362		134,09	Taxa de energia elétrica agrocana
<b>Valor da Glosa</b>		<b>18.791,60</b>	

Para além da discussão da possibilidade ou não de enquadramento como máquina e equipamento, entendo que a utilização desses veículos é essencial para a atividade produtiva da Recorrente, subsumindo-se ao conceito de insumo consagrado pela jurisprudência.

Em relação aos demais itens, a legislação de regência autoriza a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos *utilizados nas atividades da empresa*, sem exigir a vinculação ao processo produtivo.

No entanto a previsão legal para o creditamento, se restringe a locação de prédios, máquinas e equipamentos, não cabendo a extensão em relação aos veículos de modo geral. Nesse trilhar segue a jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 30/09/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO  
Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com locação

de veículos quando não restar comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou atende ao critério da essencialidade e relevância, não se enquadrando no conceito de insumos, previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03, sendo incabível também o desconto de créditos previsto no inc. IV do mesmo art. 3º, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

**RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.** Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação. (Acórdão nº 3003-001.974 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária. Relator Conselheiro Marcos Antonio Borges. Sessão de 18 de agosto de 2021)

Nesse ponto, devem ser revertidas parcialmente as glosas constantes do item 8.7, com exceção dos dispêndios com a locação de veículos comuns cuja relevância e essencialidade ao processo produtivo não restou demonstrada.

### 3.1.7. *Despesas com armazenagem*

No presente caso, os serviços de armazenagem não estão relacionados às operações de vendas da mercadoria acabada produzida pelo contribuinte, estando associados às importações de insumos de fertilizantes.

A fiscalização procedeu então à glosa:

8.8. Despesas com armazenagem e fretes sobre vendas: através da análise dos lançamentos contábeis e amostragens de notas fiscais identificou-se a ocorrência de armazenagem de matérias primas importadas cujo valor não deve integrar a base de cálculo do crédito por falta de previsão legal. Apurou-se também diferenças no valor de fretes sobre vendas ao analisar as contas 116000 e 118000. Não se apuraram divergências para o mês de julho e para agosto e setembro os valores apurados e os lançamentos indeferidos estão demonstrados a seguir:

Em sede de defesa a Recorrente argumenta:

172. Ora, fica claro que a despesa com armazenagem de matérias primas importadas incorrida pela Recorrente é absolutamente necessária para sua atividade, nos termos do item 111.2 acima, sendo dispêndio que claramente concorre para a produção de sua receita, devendo, dessa forma, ser incluída na apuração dos créditos das contribuições em comento.

Sobre o entendimento na matéria cita-se como precedente o Acórdão nº 3301-008.484 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deste mesmo contribuinte, cujo voto condutor foi elaborado pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

**CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.**

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170/PR, em sede de repetitivo - qual seja,

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.

CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos da empresa geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pela COFINS, não enseja direito a crédito do imposto.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

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

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. CARGA, DESCARGA E DESESTIVA. POSSIBILIDADE. TRATAMENTO SEMELHANTE AO FRETE.

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 com o trato alfandegário da carga. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com transporte, armazenagem e logística dentro da zona portuária.

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

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 sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito. Intelecção do REsp 1.221.170/PR.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. CORRETA DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Das razões do voto condutor, destaca-se a seguinte colocação do Relator Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira

(...) os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos com o trato alfandegário da carga. (...) pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com transporte, armazenagem e logística dentro da zona portuária.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com armazém, considerando o contexto da produção e a dinâmica da logística em relação à matéria-prima importada.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares apresentadas e por não conhecer do recurso em face da ocorrência de inovação dos argumentos de defesa em relação à glosa sobre frete de vendas e no mérito, por dar PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o creditamento sobre:

- serviços de remoção;
- fretes sobre insumos tributados com alíquota zero;
- fretes sobre transferências entre estabelecimentos da contribuinte
- serviços de movimentação portuária e carga e descarga
- despesas com armazenagem; e
- locação de máquinas e equipamentos, com exceção dos gastos com a locação de veículos comuns.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

Fl. 23 do Acórdão n.º 3401-011.119 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.000195/2009-33