



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16349.000231/2009-69
ACÓRDÃO	3202-002.441 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório tendo em vista que foi proferido por autoridade competente bem como por ter respeitado o direito ao contraditório e à ampla defesa em contraposição aos termos do art. 59 do Decreto no 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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

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

SERVIÇOS. LIMPEZA DA FÁBRICA. REMOÇÃO DE MATERIAS. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de necessidade de julgamento em conjunto, de nulidade e de decadência da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas, cabendo à autoridade administrativa apurar os créditos e homologar as Dcomp até o limite apurado, da seguinte forma: (I) por unanimidade, em reverter as glosas sobre os “Serviços de movimentação portuária e de carga e descarga” e “Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero”. (II) Por maioria de votos, em manter as glosas sobre “Fretes de Transferências”. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso para reverter a glosa dos fretes sobre as transferências de produtos inacabados. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

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

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

Trata o presente processo da análise do direito creditório requerido através do Pedido de Ressarcimento (PER) nº **00499.71216.210709.1.5.11-0838**, transmitido com fundamento em crédito da Cofins não-cumulativa, vinculado às receitas não tributadas no mercado interno, do 4º trimestre de 2008, apurados no regime não-cumulativo de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O crédito total do trimestre tem montante no valor de **R\$ 5.667.966,28**.

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.

Nº DCOMP	Crédito na data da transmissão (R\$)	Valor do débito (R\$)
30074.48686.220709.1.7.11-1216	5.667.966,28	3.682.308,68
21012.20687.220709.1.7.11-4508	1.985.657,60	846.949,47
36936.24527.270709.1.7.11-0871	1.138.708,13	91.173,68
36250.03343.270709.1.7.11-6875	1.047.534,45	400.000,00
28643.33270.270709.1.7.11-5066	647.161,21	17.373,24
27415.83165.270709.1.7.11-2443	630.161,21	16.182,65
25221.41847.270709.1.7.11-8070	613.978,56	47,08
35550.22238.310709.1.7.11-4661	613.931,48	613.313,72
33514.60652.130809.1.3.11-0989	617,76	617,76

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. 340/357, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de **R\$ 5.290.834,49** (cinco milhões, duzentos e noventa mil, oitocentos e trinta e quatro reais e quarenta e nove centavos), e homologou as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

Note-se que a auditoria teve por base o procedimento fiscal consubstanciado no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 0819000-2011-02079-1 e que as conclusões fiscais em relação ao direito creditório em questão (identificado pela contribuição, tipo de receita vinculada, trimestre e ano) foram consolidadas na informação fiscal que integra o anexo único do mencionado despacho decisório (fls. 309/334).

Diante da identidade dos argumentos esposados pela fiscalização (despacho decisório) e pelo sujeito passivo (manifestação de inconformidade) no âmbito do presente processo e no de nº 16349.000215/2009-76, cuja divergência reside tão somente na espécie da contribuição analisada (Cofins neste e PIS naquele), adoto em parte o Relatório do Acórdão nº 06-59.861, de 26 de julho de 2017, exarado pela 3ª Turma da DRJ/CTA, por bem sintetizar os argumentos postos pelas partes envolvidas. Seguem os trechos de interesse: (grifei)

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

Relata, também, que o procedimento fiscal de auditoria envolveu as seguintes atividades: apuração das receitas auferidas (Receitas de Exportação, do Mercado Interno Tributado, do Mercado Interno Não Tributado e outras Receitas); apuração das contribuições devidas 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:

*- **frete sobre insumos** – constantes da conta contábil nº 3.061, pelo fato de as mercadorias transportadas não gerarem direito ao crédito, conforme disposto na lei instituidora do regime não cumulativo da contribuição (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003 – PIS e Cofins, respectivamente). Entende a autoridade fiscal que o direito ao crédito sobre as despesas de fretes na aquisição de insumos somente ocorre por conta da interpretação, baseada no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, de que eles integram o custo das mercadorias adquiridas. Assim, uma vez que as mercadorias transportadas não geram o direito ao crédito os fretes a elas vinculados também não podem gerar tal direito. Além disso foram glosados (conforme quadros colacionados na informação) alguns lançamentos na mencionada conta que dizem respeito a fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens, para os quais inexistente 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 da contribuição devida na importação, sendo os valores recolhidos (a título de contribuição) utilizados como créditos em outra linha do Dacon.*

*- **serviços de carga e descarga** – glosas efetuadas por se tratarem de serviços de locação de mão-de-obra, os quais, consoante a Solução de Consulta nº 174 da SRRF/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 efetivadas por se tratarem de serviços de cargas e descargas e de movimentação de matérias-primas. A autoridade a quo argumenta que não se tratam, portanto, de despesas*

de armazenagem e, também, que não existe a possibilidade (conforme já comentado na rubrica relativa aos serviços de movimentação portuária), na legislação de regência das contribuições não cumulativas, de tais serviços serem considerados como serviços utilizados como insumos. Relativamente aos fretes sobre vendas, em que pese o nome da rubrica fazer-lhe referência, observa-se que não houve glosas. Segundo a fiscalização foi identificada compatibilidade entre as contas contábeis 116000 e 118000 em comparação com os valores declarados no Dacon;

- **devolução de vendas** – 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 os 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 nº 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 nº 5.869, de 1973), que é aplicado de forma subsidiária no processo administrativo fiscal.

De forma preliminar, a interessada pugna pela nulidade do procedimento fiscal sob a alegação de que o trabalho da autoridade administrativa foi realizado de forma superficial, sem uma detida e profunda análise do direito creditório da interessada e com desrespeito ao princípio da verdade material e ao princípio da legalidade. Argumenta que a auditoria, especificamente no que tange a classificação do que pode ou não ser classificado como “insumo”, foi realizada sem o conhecimento do processo produtivo da empresa e “com base em ilações e leituras genéricas”. Cita como exemplo as glosas dos serviços de 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 nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 adotaram o método subtrativo indireto para aplicação do sistema de não cumulatividade do PIS e da Cofins e que o direito ao crédito (para o desconto das contribuições) é determinado pela relação de 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 acepção deve estar vinculada necessariamente ao contexto da exação exigida, com atrelamento ao aferimento de receita.

Prosseguindo na defesa do mérito, a contribuinte insurge-se contra as glosas relativas aos fretes 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 nº 15/07, admitiu o direito ao crédito.

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

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 17ª TURMA/DRJRJO votou para JULGAR IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, mantendo integralmente os termos do despacho decisório contestado, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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.

DESPACHO DECISÓRIO. JULGAMENTO EM CONJUNTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para julgamento em conjunto de manifestações de inconformidade interpostas contra diversos despachos decisórios, ainda que estes estejam fundamentados no mesmo relatório fiscal.

PRODUÇÃO DE PROVA. ÔNUS E PRECLUSÃO.

O ônus da prova recai a quem dela se aproveita, assim, compete à Fazenda Pública fazer prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; bem como compete ao Contribuinte provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à inconstitucionalidade/ilegalidade de norma em vigor, cabendo tal análise ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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.

SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS INDIRETAMENTE 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.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DOS FATOS

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – Necessidade de Julgamento em Conjunto

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

III – DO MÉRITO

III.1 – Breve Descritivo das Atividades da Recorrente

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

III.2.1 – Do Conceito de Insumo

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

III.2.3 – Serviços Profissionais Utilizados como Insumo

III.2.3.a – Serviços de Movimentação Portuária

III.2.3.b – Serviços de Carga e Descarga

III.2.4 – Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero

III.2.5 – Fretes Relativos a Movimentação de Mercadoria entre Estabelecimentos

IV – DO PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

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

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

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

I - Das preliminares

a) Necessidade de Julgamento em Conjunto

Preliminarmente, a Recorrente pleiteia que esse E. CARF determine o julgamento do presente recurso em conjunto com os recursos respectivos a processos conexos a este, em consonância com o quanto dispõe o artigo 47 do RICARF.

Nesse sentido, infere-se que o presente julgamento está submetido à sistemática prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

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

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

Desde o início do procedimento fiscal diversos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários foram sendo alterados no que concerne aos conceitos de insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS, inclusive com a decretação da ilegalidade das Instruções Normativas da SRF nos 247 e 404, as quais a autoridade fiscal tinha por obrigação funcional o seu cumprimento.

Nada obstante, a autoridade fiscal cumpriu corretamente suas atribuições durante o procedimento fiscal, não havendo que se falar em nulidade do Despacho Decisório tendo em vista que a decisão nele insculpida foi proferida por autoridade competente bem como por ter respeitado o direito ao contraditório e à ampla defesa em estrito cumprimento dos termos do art. 59 do Decreto no 70.235/72.

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

II - Do mérito

A matéria controversa em sede de Recurso Voluntário se assenta sobre a homologação parcial de compensação solicitada por meio do PER nº 00499.71216.210709.1.5.11-0838. O pedido eletrônico de ressarcimento é relativo ao crédito de Cofins não cumulativa, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, do 4º trimestre de 2008.

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

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

O processo produtivo de fertilizantes sintéticos (discriminado às fls. 690 e ss.), perfaz a atividade principal da Recorrente, e está resumido abaixo:

34. No Brasil, um dos maiores consumidores mundiais de fertilizantes, a Recorrente atua na importação, comercialização e distribuição de matérias-primas e na produção de ingredientes para nutrição animal e de fertilizantes para aplicação em todas as culturas agrícolas.

35. Note-se que o Brasil não é auto-suficiente na produção de matéria-prima para fabricação de fertilizantes sintéticos⁸, fato que torna necessário que a Recorrente importe grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo, sob pena de graves impactos negativos em sua atividade empresarial.

36. Esses produtos são desembarçados em diferentes portos brasileiros e transportados por caminhões até as fábricas da Recorrente.

37. Ao adentrarem a fábrica, os caminhões são pesados e os produtos são escoados por tombador (plataforma móvel que se desloca de forma angular, permitindo que a carga escoe pela carroceria do caminhão) até a moega. Durante o procedimento de descarga dos caminhões, é imprescindível o serviço dos trabalhadores que são responsáveis por coletar a matéria-prima que permanece na carroceria do caminhão, mesmo após a passagem pelo tombador, garantindo o seu integral aproveitamento no processo produtivo. Esses trabalhadores costumam ser contratados junto a sindicato local de movimentação de mercadorias. Durante essa etapa, ocorre, ainda, a coleta de amostras para controle de qualidade.

38. As matérias-primas são retiradas da moega e transportadas para o armazém de estocagem, por fitas transportadoras e pelo elevador de canecas, que as movimentam por gravidade. O armazém de estocagem é dotado de sistema de ventilação cuja função é o “despoeiramento” do local, uma vez que a movimentação constante de diversas matérias-primas granuladas impõe a retirada dos resíduos, a fim de manter o ambiente salubre e seguro para os trabalhadores.

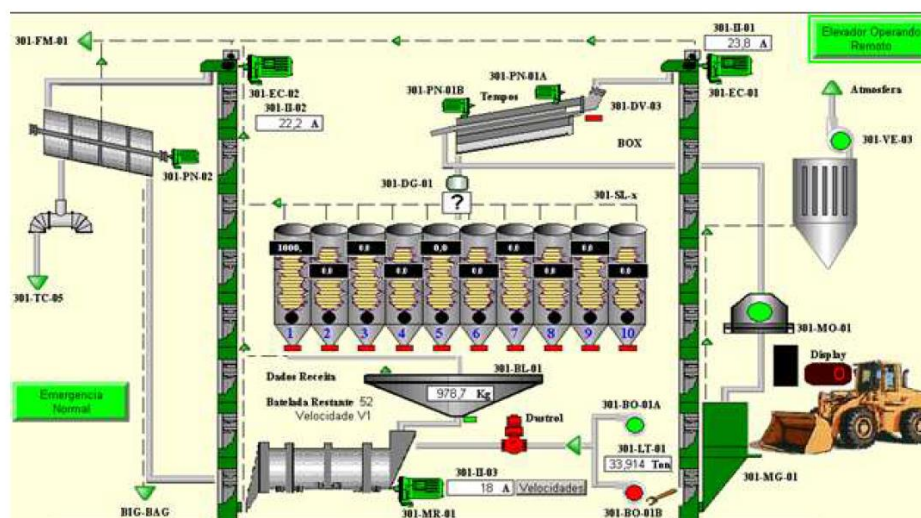
39. O subproduto retirado durante a estocagem é denominado varredura, o qual é composto de misturas com quantidades variáveis de elementos, porém dotado de potencial de reação química para o ajuste da terra em relação às necessidades do plantio, sendo possível sua comercialização por preços mais acessíveis.

40. Após o período de estocagem, inicia-se o processo de mistura de grânulos, cuja finalidade é a produção de compostos com teores de nitrogênio, fósforo e potássio requeridos nas formulações de fertilizantes, a depender do tipo de solo e cultura agrícola a que se destinam.

41. Durante esse processo, as matérias-primas são abastecidas em uma moega, com a utilização de pás carregadeiras, e são transportadas por um elevador de canecas até a peneira. O produto granulado é conduzido ao silo de matéria prima, ao passo que o embocado é reconduzido à moega e o pó, ao box de varredura.

42. Os silos de matéria-prima utilizam mecanismo de ar comprimido, que regula a liberação de produto aos silos balança, cuja finalidade é dosar as quantidades de matéria prima utilizadas nos produtos. Após isso, o produto é homogeneizado no misturador e, em seguida, é conduzido, por elevador de caneca, à peneira, que o direciona à caixa do silo pulmão de big-bag (embalagem). O rejeito da peneira é posteriormente vendido como varredura.

43. As etapas descritas acima podem ser ilustradas da seguinte forma:



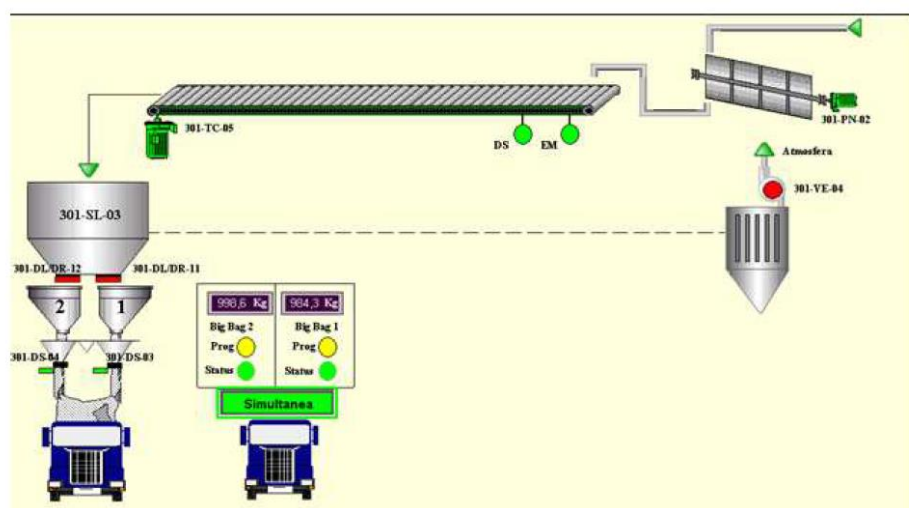
44. Após as etapas de descarga, armazenagem e mistura, descritas e ilustradas acima, inicia-se a fase de ensacamento e carregamento dos caminhões.

45. Nessa fase, os big-bags são enchidos em cima dos caminhões, pelos “saqueiros”, que são trabalhadores contratados junto ao sindicato de movimentação de cargas, para acomodar as embalagens de fertilizantes na carroceria do caminhão, com o objetivo de transporte do produto até o produtor rural.

46. O fertilizante pode ser ensacado em volumes unitários, de 50 ou de 1000 quilos, com a utilização de mão de obra contratada junto aos sindicatos de movimentação de cargas. Ainda, em determinados casos, a balança de fluxo descarrega o adubo à granel diretamente na carroceria.

47. Em paralelo a isso, existe também a linha de carregamento de elemento simples. Nesse caso, a pá carregadeira transporta o produto até a moega. Posteriormente, o produto é direcionado para o silo de ensaque, mediante a utilização de correias transportadoras e elevadores. A linha de elemento simples também é dotada de peneira e moinho cuja função é a remoção, quebra e a reincorporação de fertilizante embocado (empedrado) ao processo produtivo.

48. Após o carregamento do produto em caminhões, esses veículos seguem para pesagem na balança rodoviária, onde ocorrerá o respectivo faturamento. Confira-se abaixo a ilustração do fluxo descrito:



49. Ainda, cumpre destacar que a Recorrente conta com sistema de manutenção mensal, que consiste na aferição de balança e calibração de equipamentos da unidade de mistura. Anualmente, durante o período de entressafra, a Recorrente efetua a manutenção geral dos equipamentos.

50. Verifica-se, portanto, que é um processo baseado em reações químicas e misturas, mas que depende de diversas etapas, essenciais e necessárias à atividade, o que justifica cabalmente todos os bens e serviços classificados pela Recorrente como insumos, conforme será a seguir demonstrado.

51. Vale salientar que o processo produtivo e as atividades da Recorrente foram profundamente analisados pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”) e descritos no Parecer Técnico emitido em 14.05.2018 (doc. 03).

Verifica-se, portanto, que é um processo composto por várias etapas, baseado em reações químicas e misturas, que envolve diversos insumos para obtenção do produto final.

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

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

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

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

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

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

(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa**, de maneira que **se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

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

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

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

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

Feitas tais considerações, registre-se agora, que a fiscalização analisou a tomada de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas conforme a disciplina dos artigos

3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando relacionam os bens, os serviços e as condições para desconto de créditos, bem como dos artigos 66 e 67 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, e dos artigos 8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

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

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

- A) Serviços de Movimentação Portuária (Serviços de carga e descarga)**
- B) Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero e de Transferências**
- C) Fretes Relativos a Movimentação de Mercadoria entre Estabelecimentos**

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

Os trabalhos de auditoria levados a efeito resultaram na rejeição dos seguintes valores (Despacho Decisório, fl. 313):

Serviços Não Considerados como Crédito pela fiscalização				
Itens	Conta Contábil	Outubro de 2008	Novembro de 2008	Dezembro de 2008
Serviços de movimentação portuária		6.171.875,51	3.232.405,07	329.735,75
Serviços de Carga e Descarga	152	174.405,94	150.386,97	-
Frete sobre aquisições de insumos (*)				
Total da Glosa		6.346.281,45	3.382.792,04	329.735,75

(*) Ver item 8.5.2 – demonstrativo da apuração do frete

A seu turno, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a sua reforma para reconhecer seu direito ao ressarcimento pleiteado e, conseqüentemente, a homologação integral das Dcomp, alegando no mérito, que faz jus ao desconto dos créditos das contribuições sobre os custos/despesas com: a) serviços movimentação portuária e de carga e descarga; c) fretes sobre insumos tributados à alíquota zero; e d) fretes relativos a movimentação de mercadorias entre estabelecimentos.

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

A) Serviços de Movimentação Portuária e de carga e descarga

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

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

De forma sucinta “a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque”. (Fl. 707). Note-se que o movimento é anterior e intrínseco ao processo produtivo. Não se trata serviços realizados após a finalização do produto, mas na etapa inicial de aquisição de insumos para elaboração do produto final.

Neste item, depreende-se que as despesas oneradas pelas contribuições para o PIS/COFINS e que sejam vinculadas ao custo de aquisição do insumo, nos termos estabelecidos no art. 302 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 9.580/2018) que trata sobre custo de aquisição, podem gerar direito a créditos da não cumulatividade das citadas contribuições sociais objeto da presente análise.

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

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

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

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

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

No que tange aos serviços de carga e descarga, alega a Autoridade Fiscal que de acordo com a Solução de Consulta nº 174 - SRRF/8ºRF/Disit, item 15 e 17, de 22.05.2009, aludidos serviços não podem se enquadrar no rol de serviços aplicados ou consumidos diretamente na industrialização de produtos, não sendo admitido a apuração de créditos referentes a essas despesas.

Sobre este item – Serviços de Carga e Descarga, a DRJ entendeu que “em relação aos serviços desenvolvidos internamente em estabelecimento(s) da empresa, que envolvem a movimentação de materiais ou produtos os quais são realizados em momento anterior, posterior ou paralelo à fabricação de produtos, não podendo, também, serem considerados como aplicados ou consumidos no processo produtivo.” (Fl. 659).

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

Sobre os serviços discriminados à folha 313 do Despacho Decisório, uma vez esclarecido pela Requerente que se tratam de serviços de carga e descarga, sendo, portanto, essenciais e relevantes ao desenvolvimento das atividades produtivas da empresa, conclui-se que estão abarcados no conceito de insumos em consonância com o julgado no REsp nº 1.221.170/PR.

Portanto, deve ser dado provimento neste tópico para reverter a glosa dos serviços de carga e descarga.

B) Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero e de Transferências

De acordo com o trabalho fiscalizatório, o frete sobre insumo foi extraído da conta contábil 3061 - fretes sobre ingresso de insumos em que a Requerente considerou fretes sobre aquisições de insumos, tributados à alíquota zero, na apuração do crédito e, portanto, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 (fl. 659).

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

Conforme relatado, a autoridade *a quo* efetivou a glosa dos fretes constantes da conta contábil nº 3.061 em razão de duas situações distintas. Primeiramente a glosa foi realizada em relação aos fretes sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero, pelo fato de as mercadorias transportadas não gerarem direito ao crédito, conforme disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Entende a autoridade fiscal que os fretes, de acordo com o previsto art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, integram os custos de transporte e que como as mercadoria transportadas não geram o direito ao crédito os fretes a elas vinculados também não podem gerar tal direito. Além disso alguns lançamentos na mencionada conta dizem respeito a fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens, para os quais inexistia previsão legal de direito ao crédito. (Fl. 659).

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

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

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

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

Com efeito, considerando a atividade industrial da empresa e a existência de diversos serviços de fretes necessários a conclusão do processo produtivo, verifica-se que na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando

considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS pode ser extraído do art. 289 do Decreto no 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, destaca-se trecho do voto do Conselheiro Marcos Roberto da Silva:

Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando o custo de aquisição destes bens conferir direito a crédito.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado na atividade industrial, quando houver o valor do frete relativo ao transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) de bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não.

(...)

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Portanto, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus deste frete seja suportado pelo vendedor: (Acórdão nº 3401-012.762, de 20.02.2024).

Destarte, considerando as possibilidades de aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS incidentes sobre operações relacionadas a fretes, no presente caso é possível o aproveitamento de crédito referente a contribuições incidentes sobre os dispêndios com frete para transporte de insumos sujeitos a alíquota zero (adubos e fertilizantes conforme

previsão contida na Lei no 10.925/04), isto porque o mesmo integra o custo de aquisição do insumo e, apesar de o mesmo não ter sido onerado pela contribuição, o frete o foi e também compõe parte do custo de aquisição do insumo. Portanto, procede o argumento da Recorrente.

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

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

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

C) Fretes Relativos a Movimentação de Mercadoria entre Estabelecimentos

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

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

Lado outro, a Recorrente sustenta que as transferências realizadas entre seus estabelecimentos são de extrema importância em sua operação, contribuindo indubitavelmente para a geração de receita. Vale apontar que conforme elucida a Recorrente (fl. 725) tais transferências referem-se a produtos inacabados, ou seja, ainda em elaboração.

Nesse sentido, aplicado o “teste de subtração” proposto pelo REsp no 1.221.170/PR, é possível vislumbrar que a inexistência de remoção de um estabelecimento para outro de um

produto que não se encontra ainda acabado afetaria a finalização deste produto. Destarte, a transferência de produtos inacabados integra o processo produtivo da Requerente.

Por derradeiro, os fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos das contribuições, passíveis de descontos dos valores calculados sobre o faturamento mensal, nos termos do inciso II do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente. Além disto, se enquadram na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

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

CONCLUSÃO

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

- a) Serviços de Movimentação Portuária (Serviços de carga e descarga)
- b) Fretes sobre Insumos Tributados à Alíquota Zero e de Transferências
- c) Fretes Relativos a Movimentação de Mercadoria entre Estabelecimentos

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

VOTO VENCEDOR

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

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

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

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

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

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

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

A legislação em comento, portanto, não prevê o creditamento para os casos dos fretes glosados pela fiscalização, entre eles: remessa para armazenagem, transferência entre centros, remessa para consignação, retorno de empréstimo, retorno de depósito, entre outros.

Deste modo, não há como acolher o pedido da recorrente, devendo-se manter as glosas efetuadas no Despacho Decisório e confirmadas pela decisão recorrida.

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

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe