



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16692.729270/2015-80  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-008.484 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de agosto de 2020  
**Recorrente** MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PRELIMINAR. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL HÍGIDO EM SEU DESLINDE. INADIMPLEMENTO DE DEMONSTRAÇÃO DE MALFERIMENTO AO ART. 59 DO DEC. 70.235/72.

Não apontadas efetivas nulidades descritas no Decreto nº 70.235/72, é impossível reconhecer a ocorrência de nulidade, mormente quando o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida e escoreita, observando por completo o direito de defesa.

**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 DACT 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes a aquisições de gásóleo e de óleo lubrificante com aditivos; serviços de carga, descarga e desestiva; serviços com pá carregadeira e, reconhecer os créditos extemporâneos de importação de bens. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes a fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero; fretes de remessa para industrialização, remessa para armazém geral, transferências, transporte entre estabelecimentos da empresa e internos. Vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva que negou provimento para esses itens no tocante a produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antônio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semiramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Liziane Angelotti Meira (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 779 a 842) interposto contra o Acórdão nº 12-096.830, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (e-fls. 726 a 773), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

1. Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – DERAT SP, que homologou parcialmente o valor de R\$ 7.148.485,73 (sete milhões, cento e quarenta e oito mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e setenta e três centavos), constante do Pedido de Ressarcimento PER/DCOMP nº 33059.20808.260614.1.1.11-7411, transmitido com fundamento em créditos da contribuição para a COFINS – Mercado Interno, referentes ao 3º trimestre de 2013, apurados no regime não-cumulativo de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; cujo crédito total pleiteado tem o montante de R\$ 12.634.776,92 (doze milhões, seiscentos e trinta e quatro mil, setecentos e setenta e seis reais e noventa e dois centavos).

1.1. Vinculadas a esse Pedido de Ressarcimento, foram enviadas por meio eletrônico as Declarações de Compensação, conforme quadro abaixo (à folha 441).

| PER/DCOMP                      | VALOR<br>TOTAL DO<br>CRÉDITO | VALOR<br>CRÉDITO<br>DATA<br>TRANSMISSÃO | TOTAL DÉBITO/<br>VALOR PER | DATA<br>TRANSMISSÃO | TIPO<br>DECLARAÇÃO | Nº PROCESSO<br>ATRIBUÍDO<br>AO<br>PER/DCOMP | TIPO<br>DOCUMENTO         | SITUAÇÃO<br>DA<br>DECLARAÇÃO |
|--------------------------------|------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------|---------------------|--------------------|---------------------------------------------|---------------------------|------------------------------|
| 00506.94415.250515.1.3.11-6522 | 13.458.229,90                | 11.026.964,04                           | 5.161,96                   | 25/05/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 33059.20808.260614.1.3.11-7411 | 12.634.776,92                | 12.634.776,92                           | 12.634.776,92              | 26/06/2014          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Pedido de Ressarcimento   | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 39122.14586.280515.1.3.11-4156 | 13.458.229,90                | 11.021.807,08                           | 67.342,04                  | 28/05/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 17753.24575.040515.1.7.11-5090 | 13.458.229,90                | 12.570.864,70                           | 2.685,92                   | 04/05/2015          | RETRICADORA        | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 34892.76052.190515.1.3.11-7504 | 13.458.229,90                | 12.461.091,32                           | 1.464.127,28               | 19/05/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 32399.95099.040515.1.7.11-7814 | 13.458.229,90                | 12.568.178,78                           | 2.883,20                   | 04/05/2015          | RETRICADORA        | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 36333.93406.040515.1.7.11-6574 | 13.458.229,90                | 12.613.179,36                           | 42.314,66                  | 04/05/2015          | RETRICADORA        | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 27356.33985.130515.1.3.11-8304 | 13.458.229,90                | 12.544.950,11                           | 904,67                     | 13/05/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 08818.18210.040515.1.7.11-9100 | 13.458.229,90                | 12.565.295,58                           | 13.936,26                  | 04/05/2015          | RETRICADORA        | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 39672.02511.040515.1.3.11-0515 | 13.458.229,90                | 12.351.359,32                           | 6.409,21                   | 04/05/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 11846.05320.280415.1.3.11-2426 | 13.458.229,90                | 12.634.776,92                           | 21.597,56                  | 28/04/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 12389.62842.150515.1.3.11-7087 | 13.458.229,90                | 12.544.045,49                           | 3.069,63                   | 15/05/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |
| 41980.59408.150515.1.3.11-7085 | 13.458.229,90                | 12.540.975,86                           | 49.884,54                  | 15/05/2015          | ORIGINAL           | 16692.729270/2015-80                        | Declaração de Compensação | EM ANÁLISE MANUAL            |

## DO DESPACHO DECISÓRIO

2. A Autoridade Fiscal informa que:

2.1. A sociedade empresária foi tributada pelo Lucro Real no período de apuração dos créditos.

2.2. Esta impetrou Mandado de Segurança nº 0012808-26.2015.403.6100 requerendo análise prioritária dos créditos relativos à COFINS – Não-Cumulativa – Mercado Interno – 3º trimestre de 2013.

2.3. Em cumprimento ao Mandado de Segurança, iniciou o Procedimento Fiscal – Diligência, para analisar os créditos pleiteados.

2.4. A Diligência foi realizada com base em dados informados em arquivos digitais e em documentos fornecidos também em formato digital pela sociedade empresária e em informações constantes do sistema Receitanet BX.

2.5. O processo produtivo da sociedade empresária tem como principal produto final o fertilizante Super Simples – SSP, código NCM 3103.1010.

2.6. A análise da base de cálculo dos créditos foi realizada com base nas informações e documentos apresentados pela sociedade empresária em meio digital.

2.7. As vendas de produtos sujeitos à alíquota zero da COFINS, as quais embasam o pedido de ressarcimento, foram constatadas em análise efetuada nos arquivos digitais de Notas Fiscais transmitidos à Receita Federal juntamente com os PER/DComp's.

2.8. A fiscalização efetuou as glosas abaixo, em virtude da inclusão indevida de valores na base de cálculo dos créditos de:

a) Créditos calculados sobre bens adquiridos para uso e consumo, classificados pela empresa nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOP – 1556 e 2556 – Compra de Material para Uso ou Consumo -, por falta de previsão legal.

b) A Créditos calculados sobre os produtos de código de NCM 2710.1921 – “Gasóleo” (óleo diesel) – e 2710.1932 – Óleos Lubrificantes com Aditivos, por não integrarem o conceito de insumo definido na alínea “a” do inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução

Normativa SRF n.º 404/2004, em desacordo, portanto, com o inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003.

**c)** Créditos calculados sobre o valor da aquisição de bens para utilização como insumo, código de NCM 2518.1000, tributados à alíquota zero na importação e na venda no mercado interno, em virtude do disposto na Lei n.º 10.925/04, artigo 1º, inciso IV e no Decreto 5.630/2005, artigo 1º, inciso IV, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, incluído pela Lei n.º 10.865/04.

**d)** Fretes para o transporte de matéria-prima empregada na produção de fertilizantes, tributada à alíquota zero na importação e na venda no mercado interno, em virtude do disposto na Lei n.º 10.925/04, artigo 1º, inciso I e no Decreto 5.630/2005, artigo 1º, inciso I, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, incluído pela Lei n.º 10.865/04.

**e)** Créditos calculados sobre serviços considerados pela empresa como insumos para a produção de fertilizantes e ingredientes para ração animal, por não integrarem o conceito de insumo definido na alínea “b” do inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, em desacordo, portanto, com o inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003.

**e.1)** Serviços de carga e descarga – também chamados pela Contribuinte de movimentação portuária, e definidos como serviços de capatazia e estiva – pois conforme a Solução de Consulta n.º 312 – DISIT/SRRF08, de 29/11/2011, e também a Solução de Consulta n.º 75 – DISIT/SRRF08, de 27/03/2013, não geram direito a crédito da Cofins.

**e.2)** Serviços de desestiva – o qual, segundo a sociedade empresária, é o serviço de movimentação portuária que consiste na movimentação da mercadoria, nesse caso, matéria-prima, desde o porão do navio até um meio transportador no costado do mesmo ou até uma esteira que leve a um armazém –. Conforme a Solução de Consulta n.º 312 – DISIT/SRRF08, de 29/11/2011, e também a Solução de Consulta n.º 75 – DISIT/SRRF08, de 27/03/2013, não geram direito a crédito da Cofins.

**e.3)** Serviços de pás carregadeiras – descrito pela sociedade empresária como utilizado em diversos momentos do processo produtivo para o transporte da matéria-prima, desde a descarga de navios, internamente e ainda no carregamento de caminhões para a venda do produto acabado – o qual, pelas Soluções de Consulta relacionadas acima também não geram direito a crédito da Cofins.

**e.4)** Serviços de engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, urbanismo, paisagismo e congêneres, constantes da Nota Fiscal n.º 377 de Itororó Engenharia e Construções Ltda., fl. 334, por não se enquadrar no conceito de insumo constante na alínea “b” do inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, uma vez que não se aplicam na produção do fertilizante Super Simples ou na produção dos ingredientes para ração animal, em desacordo, portanto, com o inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, logo não gera direito a crédito.

**f)** Fretes calculados sobre operações de: remessa para industrialização; remessa para armazém geral; transferência; transporte entre estabelecimentos da empresa e transporte dentro de estabelecimento da empresa, todos por falta de previsão legal.

**g)** Créditos de importação calculados sobre bens adquiridos anteriormente aos meses dos fatos geradores da COFINS correspondentes ao trimestre de apuração dos créditos ora pleiteados, em desacordo com o art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 e inciso I do § 1º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

**2.9.** As planilhas de glosa compõem os Anexos I ao X.

**2.10.** A motivação das glosas, bem como a sua fundamentação legal, encontra-se pormenorizadas no Despacho Decisório.

**2.11.** Ao cabo do Procedimento Fiscal de Diligência restou reconhecido o saldo credor para o 3º Trimestre de 2013, relativo à COFINS – Não Cumulativa – Mercado Interno, de R\$ 7.148.485,73 (sete milhões, cento e quarenta e oito mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e setenta e três centavos); o que motivou o DEFERIMENTO PARCIAL do Pedido de Ressarcimento nº 33059.20808.260614.1.1.11-7411 e a HOMOLOGAÇÃO das Declarações de Compensação nº 00506.94415.250515.1.3.11-6522, 39122.14586.280515.1.3.11-4156, 17753.24575.040515.1.7.11-5090, 34892.76052.190515.1.3.11-7504, 32399.95099.040515.1.7.11-7814, 36333.93406.040515.1.7.11-6574, 27356.33985.130515.1.3.11-8304, 08818.18210.040515.1.7.11-9100, 39672.02511.040515.1.3.11-0515, 11846.05320.280415.1.3.11-2426, 12389.62842.150515.1.3.11-7087 e 41980.59408.150515.1.3.11-7085, no limite do crédito reconhecido.

### **DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (fls. 507/569)**

**3.** Notificada do Despacho Decisório em 02/05/2016, apresenta Manifestação de Inconformidade em 31/05/2016, alegando em síntese que:

**3.1.** O Despacho Decisório não poderia ser emitido sem análise profunda e detida do seu direito creditório, o que feriu o princípio da verdade material. Deveria a Fiscalização analisar todos os fatos para fins de verificação da existência, e não somente, como ocorreu, proceder a glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada pela Requerente no curso do procedimento de verificação desses créditos.

**3.2.** A Autoridade Fiscal justificou a glosa dos créditos pela ausência de base legal específica, o que corrobora a superficialidade do trabalho de fiscalização, vez que sequer preocupou-se em entender o processo produtivo da Requerente a fim de classificar os dispêndios analisados como insumos necessários à geração de receita.

**3.3.** As glosas se referem a uma enorme gama de insumos, que incluem desde parafusos (NCM 7318.15.00) e correias (NCM 4010.25.00) até vernizes (NCM 3209.10.20) e gásóleo (NCM 2710.19.21), dentre tantos outros. Contudo, a Auditora-Fiscal não fez qualquer análise do papel desses bens no processo produtivo da Requerente, limitando-se à justificativa de não haver previsão legal para possibilitar o crédito.

**3.4.** O mesmo se verifica em relação aos créditos de fretes sobre operações de remessa para industrialização, remessa para armazém geral, transferência, transporte entre estabelecimentos da empresa e transporte dentro de estabelecimento da empresa, todos glosados no item "f" do Despacho Decisório.

**3.5.** Não é possível admitir interpretações por parte do Fisco que sejam diametralmente opostas às provas constantes dos autos, tal como ocorrido no presente caso. Entende que não há qualquer fundamentação para que os créditos tomados sejam desconsiderados.

**3.6.** A Auditora-Fiscal fundamenta as glosas, relativa aos insumos, nos textos das IN RFB nº 404/2004, das Soluções de Divergência nº 14/2007, nº 15/2008 e nº 43/2008 e da Solução de Consulta nº 174/09. Contudo, este não se deu ao trabalho de enquadrar suas glosas na legislação, tendo meramente colacionado trechos da legislação e, em seguida, informado suas diversas glosas discricionariamente, sem estabelecer qualquer conexão entre as premissas legais e o fato concreto.

**3.7.** Ressalta que glosas como as relativas a serviços especializados de limpeza serviço de remoção ou ainda esporádicas contratações via sindicato, como ensacadores, não

trazem justificativas que as sustentem. A Auditora-Fiscal não explica por que aquelas rubricas não foram aceitas como passíveis de creditamento.

**3.8.** Pela não suficiência do Brasil na produção dos insumos utilizados em sua linha de produção é obrigada a importa-los.

**3.9.** Detém 62% do controle da sociedade empresária Fospar, produtora de fertilizantes fosfatados e operações portuárias, com unidade fabril e terminal portuário em Paranaguá (PR); e 45% da Indústria de Fertilizantes de Cubatão - IFC, que opera serviços de mistura e distribuição de fertilizantes.

**3.10.** O processo produtivo de fertilizantes sintéticos, atividade principal da Manifestante, pode ser resumido em uma série de reações químicas e misturas de materiais para obtenção de compostos fertilizantes, sem prejuízo de outros produtos fabricados pela Manifestante, como, por exemplo, produtos para nutrição animal; tendo por principal matéria-prima, em regra, a rocha fosfática.

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

**3.12.** 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 Manifestante (fertilizantes) tem natureza higroscópica, isto é, absorve a umidade do ar, podendo deteriorar-se rapidamente, trazendo risco de prejuízo significativo à empresa.

**3.13.** Por questões de logística, possui instalações para desenvolver e entregar misturas específicas rapidamente sobre a demanda, a fim de atender as necessidades de cada cliente a cada safra e garantir uma boa colheita. Por conta disto tais locais demandam um serviço constante de remoção de resíduos, tanto para aproveitamento na produção, quanto de revenda dos produtos acabados que são literalmente "raspados" e vendidos por valores que variam de acordo com a qualidade do resíduo.

**3.14.** Seu processo produtivo é relativamente simples mas que depende de diversas etapas, o que justifica todos os bens e serviços classificados como insumos, conforme demonstra.

**3.15.** Junta parecer de Marco Aurélio Greco e acórdãos do CARF e de Tribunais que, ao seu ver, confirmam que o seu proceder estaria correto.

#### **Dos Bens Adquiridos para Uso e Consumo (item "a" do Despacho Decisório).**

**3.16.** Os itens equivocadamente classificados pela Auditora-Fiscal como bens de "uso e consumo" são, na verdade, insumos pertencentes ao processo produtivo da Requerente, devendo serem canceladas as glosas em tela, como, por exemplo, nos diversos insumos aplicados aos compressores de ar, tais como mangueiras (NCM 8421.3990), reguladores (NCM 9032.8911) ou filtros de óleo (NCM 4010.3200), que desempenham papel essencial no sistema pneumático nas fábricas da Manifestante.

#### **Das Aquisições de Gasóleo (NCM 2710.1921) e de Óleo Lubrificante com Aditivos (NCM 2710.1932) (item "b" do Despacho Decisório).**

**3.17.** O gasóleo é utilizado como combustível para as pás carregadeiras, que têm a finalidade de abastecer os equipamentos para misturas com matéria prima, ou seja, são utilizadas para transporte da matéria-prima até a moega, local onde os insumos são granulados para posterior armazenagem, ensacamento e venda; sendo o óleo lubrificante

aditivado essencial para a lubrificação de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação dos produtos comercializados pela Manifestante.

**Das Aquisições da Matéria-Prima "Dolomita não Calcinada nem Sintetizada, Denominada Crua" (NCM 2518.1000) (Item "c" do Despacho Decisório).**

**3.18.** A aquisição foi tributada em sua origem, o que acarretaria o afastamento da regra proibitiva do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 11.033/2004.

**3.19.** O produto é classificado por ela como "insumo" e adquirido para a consecução das atividades da Requerente e, mesmo sujeitos à alíquota zero não se subsumem ao artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

**3.20.** Ainda que a norma disponha que as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de COFINS não darão direito a crédito dessa contribuição, existe a exceção para os casos de isenção, em que só não haverá direito a crédito sobre bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços não sujeitos ao pagamento de COFINS.

**Dos Fretes na Aquisição de Insumos Tributados à Alíquota Zero.**

**3.21.** A legislação dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

**3.22.** Ocorre que, no caso em análise, apenas a matéria-prima empregada na produção de fertilizantes foi tributada à alíquota zero, ao passo que os fretes foram tributados pela COFINS.

**3.23.** A tributação do frete não se confunde com a tributação da mercadoria. Portanto, negar direito a crédito de um item que sofre tributação é contrariar a própria legislação tributária.

**Dos Serviços de Carga e Descarga e de Desestiva (Itens "e.1" e "e.2" do Despacho Decisório).**

**3.24.** Esses gastos são essenciais à atividade da Requerente, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da Requerente e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto.

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

**3.26.** Dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, denota-se a total necessidade de a Requerente contratar tais serviços de movimentação portuária.

**3.27.** Assim, os gastos relativos à movimentação de carga no porto, com movimentação tão específica e intrínseca ao processo produtivo da Requerente integram o custo da mercadoria e geram direito a crédito

**Dos Serviços com Pá Carregadeira (Item e.3 do Despacho Decisório)**

**3.28.** A Auditora-Fiscal argumenta que a impossibilidade de apuração dos créditos em relação a esses serviços decorre de que são eles utilizados antes ou depois das reações

químicas e misturas produtoras do fertilizante, que entende resumirem o processo produtivo da Requerente.

**3.29.** É importante esclarecer que o processo produtivo da Requerente envolve a utilização de matérias primas na forma de micro partículas (pó), como já esclarecido anteriormente, bem como se faz necessário o transporte de produtos acabados (fertilizantes) e de resíduos, e precisam ser levados de alguma forma, seja dentro das unidades industriais da Requerente, seja em caminhões.

**3.30.** As pás carregadeiras cumprem exatamente essa função, fazendo o traslado das matérias primas, produtos acabados e resíduos dentro das fábricas na Requerente ou carregando os caminhões que farão o transporte entre unidades industriais ou levarão os fertilizantes para o comprador.

**3.31.** É essencial ao bom funcionamento do processo produtivo da Requerente que os insumos sejam trasladados pelos diversos setores da planta industrial e sejam colocados nos caminhões, sendo que, especialmente no caso da Requerente, a natureza peculiar de sua matéria prima e de seus produtos acabados (fertilizantes) faz imprescindível um serviço específico para a sua movimentação interna, pois estes têm a forma física de micro partículas (pó).

**3.32.** Assim sendo, as pás carregadeiras são a única forma de se proceder à movimentação das matérias primas, produtos acabados e resíduos relacionados ao processo produtivo da Requerente, sendo bastante óbvia a imprescindibilidade dos dispêndios com esses serviços.

**Dos Serviços Profissionais Utilizados como Insumos (item "e.4" do Despacho Decisório).**

**3.33.** A Autoridade Fiscal não se deu ao trabalho de verificar a natureza do serviço contratado, tendo meramente invocado o conceito restritivo de insumo para sustentar que o crédito não encontraria respaldo legal.

**3.34.** Na realidade, os serviços tidos como "serviço de engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, urbanismo, paisagismo e congêneres" referem-se a serviço de pás carregadeiras, utilizadas para movimentação de varredura, cuja relevância e pertinência em face do processo produtivo da Requerente.

**Dos Fretes de Remessa para Industrialização, Remessa para Armazém Geral, Transferências, Transporte entre Estabelecimentos da Empresa e Internos.**

**3.35.** Conforme destacado em sede de preliminar, o I. Agente Fiscal restringe-se ao argumento de ausência de previsão legal para a tomada dos créditos em referência, sem analisar qualquer aspecto da utilização desses serviços no contexto do processo produtivo da Requerente.

**3.36.** Cumpre esclarecer, de plano, que todos os fretes glosados no presente item se referem a fretes com remessa e transferência de matéria-prima utilizada no processo produtivo da Requerente. Isto é, não há frete sobre produto acabado.

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

**3.38.** Os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos da Requerente são plenamente passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS. Nesse particular, importante destacar que a Requerente, por diversas razões, necessita movimentar os produtos entre suas unidades.

**3.39.** Com relação às despesas com fretes na remessa e retorno de armazenagem ou depósito, cumpre repisar que as operações em tela também só ocorrem com matérias-primas, uma vez que, seja pela natureza higroscópica dos produtos, seja por sua origem fosfática, os produtos acabados tendem a perder qualidade rapidamente.

#### **Dos Créditos Extemporâneos.**

**3.40.** A Autoridade Fiscal não reconheceu créditos decorrentes da aquisição de insumos importados, sob o pretexto de que créditos teriam sido apurados *"anteriormente aos meses dos fatos geradores da COFINS correspondentes ao trimestre de apuração dos créditos pleiteados."*

**3.41.** O Guia Prático EDF - PIS/COFINS, emitido pela Secretaria da RFB, em sua versão 1.19, atualizada até maio de 2015 define crédito extemporâneo como *"aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado"*.

**3.42.** Ocorre que, ao contrário do que defende a Fiscalização, a legislação não estabelece vedação à apuração de créditos extemporâneos, desde que respeitado o prazo decadencial.

#### **Do Pedido.**

**3.43.** Diante de todo o exposto, requer seja dado integral provimento à presente Manifestação de Inconformidade, para determinar o cancelamento do Despacho Decisório combatido.

Ato seguinte, a DRJ julgou improcedente à íntegra os pleitos do Contribuinte, restando o Acórdão de piso assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/09/2013

COFINS – NÃO CUMULATIVA – MERCADO INTERNO.

Mercado Interno – 3o Trimestre de 2013. O Saldo credor da COFINS acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, nos termos do artigo 16, inciso I, da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, em virtude do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, o qual assegura a manutenção dos créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da COFINS, poderá ser utilizado na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB e na impossibilidade de utilizar esse crédito na forma citada, poderá ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou

consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

É exigida a entrega de DACON e DCTF retificadores, acompanhado da escrituração contábil pertinente, quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição em pedido de ressarcimento/compensação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/09/2013

**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.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/09/2013

**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 ocorrido 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 quê prospera a exigibilidade fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ante o insucesso exordial, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde reitera os termos veiculados outrora em sua Manifestação de Inconformidade. Preliminarmente, aduz nulidade do Despacho Decisório, por entender malferido o respeito à verdade material. Quanto ao mérito, o Recorrente inicia o expositivo fático de suas atividades, de modo a exhibir seu processo produtivo. Em seguida, aborda a sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, de modo a buscar enquadramento aos insumos que utiliza; nesse espeque, faz especial ressaltar ao teor do RESP nº 1.221.170/PR, de 22/02/2018, que merece ser conjugado com o parecer de Marco Aurélio Greco, trazido aos autos.

E, dentro desse parâmetro fático, jurisprudencial e normativo, o Contribuinte aborda como insumos fundamentais ao processo produtivo: (i) os bens adquiridos para uso e

consumo; (ii) das aquisições de gasóleo e de óleo lubrificante com aditivos; (iii) das aquisições da matéria prima “dolomita não calcinada nem sintetizada, denominada crua”; (iv) dos fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero; (v) dos serviços de carga e descarga e desestiva; (vi) dos serviços com pá carregadeira; (vii) dos serviços profissionais utilizados como insumos; (viii) do fretes de remessa para industrialização, remessa para armazém geral, transferências, transporte entre estabelecimentos da empresa e internos; (ix) dos créditos extemporâneos de importação de bens.

Por fim, o Contribuinte impetrou Mandado de Segurança Cível (nº 1015038-54.2020.4.01.3400), cujo teor da respectiva decisão obrigou a inclusão do presente Processo Administrativo Fiscal em pauta para julgamento. Tal providência, por sua vez, restou prontamente atendida pelo e. CARF, sendo devidamente incluído na pauta do mês imediato.

É o que cumpre relatar.

## Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Portanto, opino por seu conhecimento.

## I. Da preliminar de nulidade

Conforme relatado, o Contribuinte alega ocorrência de nulidade do despacho decisório, por entender desrespeitado o princípio da verdade material. Em sua percepção, a autoridade fiscal não procedeu com percuciente análise da coletânea probatória e da efetiva atividade industrial/empresarial desenvolvida. Segundo o Recorrente, este malferimento seria igualmente encampado pela DRJ, ao prolatar Acórdão sem lastro e sem a devida apreciação às vertentes defensivas trazidas à baila do PAF, *verbis*:

16. Com efeito, especificamente no que tange à classificação do que é ou não "insumo" para fins de aproveitamento de créditos de Cofins, é conditio *sine qua non* que o Agente Fiscal procure conhecer o processo produtivo do Administrado, e não simplesmente proceda a classificações com base em ilações e leituras genéricas sobre a matéria.

17. É exatamente por isso que um dos princípios informadores da atividade administrativo-tributária é o da verdade material, segundo o qual a Administração deve se pautar de maneira inexorável à realidade dos fatos, fundamentando qualquer ato - especialmente aqueles que resultem em prejuízo ao contribuinte, como autuações fiscais e indeferimento de créditos - em motivos concretos, fáticos, sob pena de ilegitimidade.

18. Ao pretenderem produzir os atos administrativos que malferem o direito creditório da Recorrente sem atender ao princípio em questão - a Fiscalização, emitindo despacho decisório; a DRJ, proferindo acórdão sobre a Manifestação de Inconformidade

apresentada –, enveredaram aquelas Autoridades por caminho tortuoso, produzindo expedientes sem lastro.

19. A DRJ, ademais, sequer se pronuncia sobre as longas razões tecidas pela Recorrente acerca do princípio da verdade material em sua Manifestação de Inconformidade. Com efeito, o colegiado preferiu ignorar a discussão sobre a substância do ato administrativo, cingindo-se a alegar que as únicas causas de nulidade em matéria administrativo-tributária são aquelas previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, suprimindo por completo a discussão jurídica evocada pela Recorrente.

(...)

25. No caso em tela, em que essa reflexão foi sumariamente ignorada pela decisão *a quo*, é notória a falta de busca da verdade material na elaboração do Despacho Decisório.

26. Portanto, é manifesta a necessidade de que seja reformado o acórdão da DRJ, para que seja cancelado o despacho decisório em tela, haja vista o vício no ato administrativo nele configurado.

Conforme relatado alhures, o Contribuinte sustenta haver mácula de nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão da DRJ, por entender que as provas não foram apreciadas e que tal aspecto inquina efeito deletério subsequente em todo PAF. Em sua percepção, restam violados os princípios constitucionais e administrativos que regem o direito de defesa, por diametral desrespeito à verdade material.

A despeito da bem elaborada tese defensiva, não vejo como acolher sua vertente intelectual. Noto que o processo administrativo seguiu com absoluta higidez e estrita observância à ampla defesa e contraditório, de modo que a instância de piso avaliou com absoluto rigor todas as provas que lhe foram submetidas à apreciação. Nesse espeque, não há qualquer demonstração de incidências às hipóteses elencadas no art. 59 do Dec. 70.235/72. Reitero que desde a gênese do PAF as provas foram apreciadas em sua totalidade, e em estrita observância aos ditames da Lei.

Em verdade, vê-se que a insurgência se conduz mais à *avaliação* das provas, de modo que objetiva rotular a interpretação dos elementos materiais por parte da DRJ como antinormativa. Ademais, as alegações genéricas de malferimentos principiológicos figuram argumentos retóricos, quando ausentes quaisquer apontamentos concretos de efetiva lesão processual.

De arremate, é forçoso reconhecer que o eventual sopesamento dogmático da legislação tributária ora regente significaria um inegável controle de constitucionalidade (ainda que reflexo). Por assim ser, cumpre rememorar o teor da Súmula CARF nº 02, a qual veda por absoluto tal faculdade, *verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Por todo o exposto, a despeito da recalcitrância do Recorrente, não identifico qualquer mácula ao presente PAF; quanto ao mais, reitero que a DRJ procedeu com percuciente observância às normas instrumentais e avaliação do quadro fático.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

## II. Mérito

De plano, cumpre destacar que o Recurso Voluntário cinge-se às seguintes matérias, adstritas às glosas efetuadas pelo Fisco:

- (i) os bens adquiridos para uso e consumo;*
- (ii) das aquisições de gasóleo e de óleo lubrificante com aditivos;*
- (iii) das aquisições da matéria prima “dolomita não calcinada nem sintetizada, denominada crua”;*
- (iv) dos fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero;*
- (v) dos serviços de carda e descarga e desestiva;*
- (vi) dos serviços com pá carregadeira;*
- (vii) dos serviços profissionais utilizados como insumos;*
- (viii) do fretes de remessa para industrialização, remessa para armazém geral, transferências, transporte entre estabelecimentos da empresa e internos;*
- (ix) dos créditos extemporâneos de importação de bens.*

### 2.1. Da atividade comercial exercida pelo Recorrente

Ultrapassado este singelo introito, vale um breve descritivo sobre a atividade desempenhada pelo Contribuinte, muito bem descrita no Recurso Voluntário e devidamente exibida nas respostas às intimações fiscais carreadas ao longo PAF:

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

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

31. Além de possuir diversas regionais comerciais e unidades fabris, portuárias e de armazenagem estrategicamente localizadas nos principais Estados consumidores de fertilizantes, a Recorrente também detém (i) 62% do controle da Fospar, empresa produtora de fertilizantes fosfatados e operações portuárias, com unidade fabril e

terminal portuário em Paranaguá (PR); e (ii) 45% da Indústria de Fertilizantes de Cubatão- IFC, que opera serviços de mistura e distribuição de fertilizantes.

32. 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.

33. Note-se que o Brasil não é auto-suficiente na produção de matéria-prima para fabricação de fertilizantes sintéticos<sup>7</sup>, fato que obriga a Recorrente a importar grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo.

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

35. Ao adentrarem na fábrica, os caminhões são pesados e os insumos 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 ao sindicato local de movimentação de mercadorias. Durante essa etapa, ocorre, ainda, a coleta de amostras para controle de qualidade.

36. As matérias-primas são retiradas da moega e transportadas para o armazém de estocagem, por fitas transportadoras e pelo elevador de canecas, que as movimenta 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.

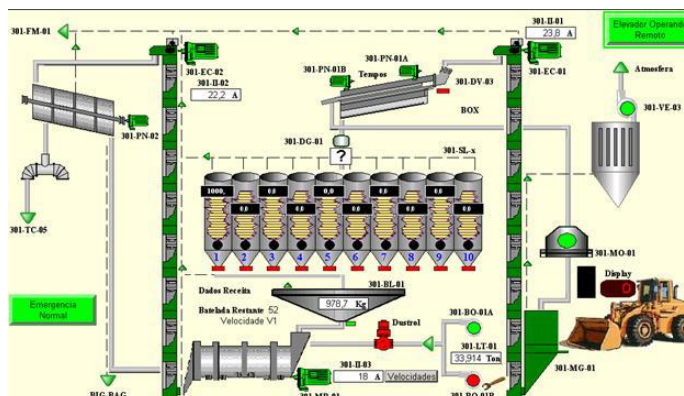
37. O subproduto retirado durante a estocagem é denominado varredura, o qual é composto de misturas com quantidades variáveis de elementos, porém dotado de potencial de reação química para o ajuste da terra em relação às necessidades do plantio, sendo possível sua comercialização por preços mais acessíveis.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

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



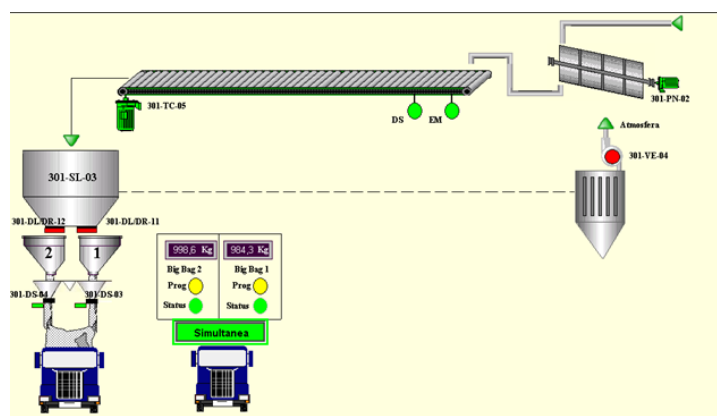
42. Após as etapas de descarga, armazenagem e mistura, descritas e ilustradas acima, inicia-se a fase de ensacamento e carregamento dos caminhões.

43. Nessa fase, os big-bags são encheidos 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.

44. 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.

45. 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 emblocado (empedrado) ao processo produtivo.

46. 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:



47. 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.

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

49. Vale salientar, por fim, 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**).

Acrescento, ainda, interessantes constatações exibidas no parecer do Prof. Marco Aurélio Greco (e-fls. 632 a 715), *verbis*:

Porém, a função do fertilizante é promover a nutrição da planta com elementos químicos essenciais ao seu desenvolvimento e, para isso, é necessário ser solúvel em água para ser absorvido pelas raízes. Daí a essencial interação entre planta, solo em que se encontra, fertilizante e água.

Por isso, o fertilizante pronto para utilização (bem como alguns de seus componentes) possui a característica de ser **higroscópico**, vale dizer absorve automaticamente umidade, inclusive a umidade do ar, de modo que, imediatamente após sua produção, deflagra-se uma constante absorção que pode variar, inclusive em função da quantidade de cada componente.

Esta absorção de água da atmosfera vai, paulatinamente, alterando as características físico-químicas do fertilizante que, com o tempo, mesmo em estocagem, "empedra" ou começa a se dissolver e "mela", perdendo suas plenas qualidades. Isto implica em, como regra, a produção de um ano dever ser dimensionada em função do consumo estimado, posto que o fertilizante pronto não pode ficar "na prateleira" aguardando interessados, por três ou quatro anos.

Note-se a diferença em relação a outros produtos, pois uma lâmpada elétrica ou uma peça de automóvel, resistem muito mais tempo, sem perderem suas qualidades. Isto não ocorre com o fertilizante.

(...)

Deste conjunto faz parte um elemento essencial que, pode ser secundário em outros setores econômicos: trata-se do elemento tempo (aqui mencionado não no sentido de clima), mas no de fluxo temporal em que até horas e minutos passam a ser relevantes (p.ex., para o carregamento de um vagão de trem).

Por isso, pode-se identificar como características indispensáveis ao processo aqui examinado a:

**Integração** - entendida como uma sequência necessária de etapas intimamente conectadas;

**Sincronia** - entendida como a ocorrência no momento certo da conduta pertinente, formando uma sequência harmônica;

**Continuidade** - entendida como um fluxo constante, de modo a não haver desbalanceamento ou acumulações indevidas (posto que nocivas ao produto ou ao processo) e

**Compatibilidade na linha do tempo** - entendida como o ritmo do processo produtivo que vai desde a extração até a entrega do produto final ao cliente.

E, tudo isto, dentro das duas balizas fundamentais:

a.- o **local** onde está o **minério**; e

b.- o **momento** e o **local** em que o **fertilizante será aplicado**.

## 2.2. Do conceito de insumo lastreado no teor do REsp 1.221.170/PR

Antes de avaliar detidamente os assuntos acima, impera exhibir que o *thema decidendum* aborda a essência do que pode ser configurado *insumo*, e qual a amplitude de seu creditamento na matriz tributária da não-cumulatividade. Nessa senda, sem maiores delongas ou redundâncias desnecessárias, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170/PR (julgado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC, e alusivo à indústria de alimentos), em que o STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da *essencialidade e relevância*, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Vide a ementa do indigitado Acórdão (publicado em 24/04/2018):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Nessa esteira, cunhou-se a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247 e nº 404, de tal modo que as despesas e custos essenciais à atividade do Contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo. Assim, o binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de elementos aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, a dimensão conceitual de insumo merece ser vista caso a caso, para que não ocorra ultraje nem aos ditames do Acórdão do Tribunal da Cidadania, tampouco aos regramentos normativos internos da RFB (COSIT/RFB Nº 05/2018, e Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Observa-se, pois, que tal inteligência jurisdicional vislumbrou alcançar a ampla escala de elementos utilizados nos processos produtivos, mas não de forma irrestrita. Assim, a casuística proporciona ao Contribuinte a segurança de que seus insumos serão efetivamente avaliados como tanto, desde que essenciais e relevantes em sua atividade. Logo, evita-se igualmente uma espécie de regresso *ad infinitum*, efetuando-se um corte dogmático pela exegese da legislação. Este, por sua vez, resolveria a situação pragmática quase que como a evitar um impasse semelhante ao do *Teorema de Agripa* (referido na Filosofia Cética como um impasse decorrente de três alternativas, sendo nenhuma delas aceitável à meta de demonstrar fundamento filosófico para uma teoria: regressão infinita; escolha arbitrária; e petição de princípio ou argumento de autoridade).

Por óbvio, os termos do Acórdão do REsp 1.221.170/PR foram doravante acompanhados pelo CARF, em estrita observância ao comando de seu regimento ( art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015). Cito como exemplo:

- a. Acórdão nº 9303-010.107, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, sessão de 11 de fevereiro de 2020

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

Ano-calendário: 2006

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, 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. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte dos produtos e (iii) depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

- b. Acórdão nº 9303-010.118, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 11 de fevereiro de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

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, 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. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte dos produtos e (iii) depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

Portanto, tendo como base o pressuposto exibido acima, ter-se-á a subsequente análise dos pontos em debate na presente instância recursal.

### 2.3. Do teor do Despacho Decisório

Da leitura do Despacho Decisório (e-fls. 439 a 469), é possível perceber a criteriosa análise fiscalizatória então carreada; procedeu-se o estudo tanto da legislação quanto o enquadramento fático do processo produtivo do Contribuinte e sua respectiva escrituração fiscal. Neste mesmo mister, juntaram-se a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 312/2011 e a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 75/2013. O indigitado Despacho restou assim ementado:

Ementa: COFINS – Não Cumulativa – Mercado Interno - 3º Trimestre de 2013.

O Saldo credor da COFINS acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, nos termos do artigo 16, inciso I, da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, em virtude do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, o qual assegura a manutenção dos créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota

zero ou não incidência da COFINS, poderá ser utilizado na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB e na impossibilidade de utilizar esse crédito na forma citada, poderá ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

## 2.4. Da avaliação casuística

Para melhor promover a avaliação deste Voto, faço a divisão dos tópicos conforme as glosas mantidas e os respectivos pontos de contestação em Recurso Voluntário.

### 2.4.1. Dos bens adquiridos para uso e consumo

O Despacho Decisório, refletindo a fiscalização, anotou que:

15 – A fiscalização efetuou as glosas abaixo, em virtude da inclusão

indevida de valores na base de cálculo dos créditos:

a) Créditos calculados sobre bens adquiridos para uso e consumo, classificados pela empresa nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOP – 1556 e 2556 – Compra de Material para Uso ou Consumo -, conforme planilha da memória de cálculo dos créditos, por falta de previsão legal.

Os créditos foram lançados na Linha 02 da Ficha 16A do DACON – Bens Utilizados como Insumos -, conforme planilha da memória de cálculo dos créditos.

A planilha das glosas constitui o anexo I;

Por sua vez, o Acórdão da DRJ encampou a seguinte vertente consentânea ao teor acima:

**23.** Como apontado nos parágrafos acima, no que toca à “Compra de Material para Uso ou Consumo”, ainda que a Contribuinte entenda que tais compras relacionam-se com o seu processo produtivo por via indireta, não há vinculação direta ao mesmo, portanto não podem ser classificados como “insumo”, pois tal interpretação está restrita aos comandos legais acima explicitados, **assim, glosa relativa a “Compra de Material para Uso ou Consumo” deve ser mantida.**

Já o Contribuinte, em seu arrazoadado recursal, expõe que:

81. Conforme já destacado no tópico de preliminar, a justificativa para a glosa dos créditos é insuficiente, uma vez que a Fiscalização não efetuou qualquer análise da essencialidade e adequação dos referidos bens ao processo produtivo da Recorrente, a fim de enquadrá-los ou não no conceito de insumo previsto no artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

85. A fim de corroborar a natureza de insumo de tais despesas, reitera a Recorrente a planilha apresentada às fls. 717-718 do processo, a qual identifica a aplicação em seu processo produtivo (vide descritivo das atividades) dos principais itens glosados pela Fiscalização.

86. A título elucidativo, mencione-se o tubo de fluxo (NCM 8412.9090), que é aplicado nas ensacadeiras responsáveis pelo envase de sacos de 50kg de fertilizantes, e o acoplamento aço transmissor (NCM 8483.6090), que é utilizado no misturador.

87. Tais produtos desempenham papel fundamental nas etapas de ensacamento e de mistura, que integram o processo produtivo da Recorrente, conforme descrição do tópico III.1 acima, sendo inequivocamente classificados como insumos.

88. A mesma característica é verificada, por exemplo, nos diversos insumos aplicados aos compressores de ar, tais como mangueiras (NCM 8421.3990), reguladores (NCM 9032.8911) ou filtros de óleo (NCM 4010.3200), que desempenham papel essencial no sistema pneumático nas fábricas da Recorrente.

89. Dessa forma, resta evidente que os itens equivocadamente classificados pelo I. Agente Fiscal como bens de “uso e consumo” são, na verdade, insumos pertencentes ao processo produtivo, devendo ser cancelada as glosas em tela.

Como bem relatado acima, o Contribuinte apresentou planilha (e-fls. 717 e 718), com descrição dos bens que considera como insumos, a contrapor aquilo que foi constatado pela Fiscalização e pela DRJ. Para precisa visualização, transcrevo a indigitada lista:

| NCM        | DESCRIÇÃO                                | APLICAÇÃO                                                                                          |
|------------|------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3908.90.90 | CANECA NYLON UPP14 - 350 X 240 X 170     | Utilizado em elevadores de canecas, tanto na mistura/ensaio quanto no recebimento de MP.           |
| 5309.11.00 | LONA ALG. ENCERADO VERDE                 |                                                                                                    |
| 3923.50.00 | SELO SEGURANÇA MODELO SL 18 - 35 cm      | Lacragem de caminhões diversos                                                                     |
| 8483.90.00 | ENGRENAGEM 1.100.20 CUBO ESPECIAL        |                                                                                                    |
| 9027.90.99 | SENSOR CH4 - TETRA 5011424               | Dispositivo de segurança aplicado em equipamentos do processo                                      |
| 4821.90.00 | ETIQUETA AUTO ADESIVA TRANSTHERM         | Identificação de produto e suas garantias nas embalagens                                           |
| 3926.90.90 | Lacres 35 cm tipo escada                 | Lacragem de caminhões diversos                                                                     |
| 2710.19.21 | ÓLEO DIESEL                              | Utilizado nas pás carregadeira                                                                     |
| 4010.39.00 | CORREIA SCANIA                           |                                                                                                    |
| 8431.39.00 | ROLO DE CARGA KANAFLEX 102X315X345 6204  | Aplicado nas correias transportadoras                                                              |
| 5209.31.00 | LONA ALG. ENCERADO VERDE                 |                                                                                                    |
| 3923.50.00 | LACRES EM POLIPROPILENO GRAVADOS         | Lacragem dos big bag's                                                                             |
| 8474.90.00 | ELEMENTO FILTRANTE INOX 304M 15 FIO 2,0M |                                                                                                    |
| 8483.90.00 | Cnj. acoplamento 182 , p= 1"1/4          | Aplicado nas peneiras rotativas                                                                    |
| 8483.60.90 | ACOPLAMENTO ACO TRANSMISSOR              | Aplicado no misturador                                                                             |
| 4010.32.00 | CORREIA B-54                             | Aplicado nos Root's, sopradores de ar que envasam os sacos de 50kg                                 |
| 8501.52.10 | MOTOR 10CV 4P 132S WFF2 MOTOR ELET. 10CV | Accionamento de equipamentos                                                                       |
| 4010.39.00 | Correia B-97                             | Sem aplicação                                                                                      |
| 8482.10.90 | ROLAMENTO N. 1216 K C3 COM SEPARADOR MET | Aplicado em diversos equipamentos do processo Ex. Peneira Rotativa, Correia Transportadora         |
| 4010.12.00 | CORREIA TRANSP. 4 L 18" X 1/8" X 1/16    | Aplicada nas correias transportadoras tanto na operação de carregamento quanto recebimento         |
| 8412.90.90 | TUBO DE FLUXO ENSAC. MECANICA            | Aplicado nas ensacadeiras que fazem o envase de saco de 50kg                                       |
| 7318.29.00 | Kit sensor freio                         | Aplicado nas ensacadeiras que fazem o envase de saco de 50kg                                       |
| 7222.20.00 | Fabricação de haste inox 5/8 X 230mm     |                                                                                                    |
| 8431.49.29 | PARAFUSO DE AÇO TRANSMISSOR              |                                                                                                    |
| 8421.39.90 | MANGUEIRA AFTERCO GA11-ATLAS COPCO       | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 9032.89.11 | REGULADOR MKIV EON II B+ ATLAS COPCO     | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 8413.81.00 | BOMBA                                    | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.00 | JUNTA DE BORRACHA                        | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.00 | FILTRO DE ÓLEO                           | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.00 | TAMPA TUBO                               | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.00 | ABRACADEIRA DA                           | Aplicado para fixação de peças e equipamentos em geral                                             |
| 4010.32.00 | PARAFUSO DE AÇO                          | Aplicado para fixação de peças e equipamentos em geral                                             |
| 4010.32.00 | KIT ABRACADEIRA                          | Aplicado para fixação de peças e equipamentos em geral                                             |
| 4010.32.00 | PARAFUSO DE AÇO                          | Aplicado para fixação de peças e equipamentos em geral                                             |
| 4010.32.00 | FILTRO, ÓLEO                             | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.00 | ELEMENTO                                 | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.01 | DISCO FREIO P/                           |                                                                                                    |
| 4010.32.02 | DISCO DE FREIO BORRACHA P/EI             |                                                                                                    |
| 4010.32.03 | ANEL RETENTOR                            | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.04 | ANEL CENTRALIZADOR                       | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.05 | ANEL RETENTOR DE BORRACHA                | Aplicado no compressor de ar                                                                       |
| 4010.32.06 | ROLAMENTO                                | Aplicado em diversos equipamentos do processo Ex. Peneira Rotativa, Correia Transportadora         |
| 4010.32.00 | ANEL O RING DE BORRACHA                  | Aplicado para vedação de equipamentos                                                              |
| 4010.32.00 | CORREIA B-54                             | Aplicado nos Root's, sopradores de ar que envasam os sacos de 50kg                                 |
| 4010.32.00 | PARAFUSO 3/18" X 1.1/2" P/CANECA         | Utilizado em elevadores de canecas, tanto na mistura/ensaio quanto no recebimento de MP.           |
| 9031.80.60 | CÉLULA DE CARGA MODELO Z-1T COM 5M       | Aplicado nas balanças dosadoras e big bag's, que fazem as pesagem dos produtos final               |
| 8420.90.90 | KIT NIPPON P/CILINDRO 3.3/4              | Aplicado nas ensacadeiras que fazem o envase de saco de 50kg                                       |
| 8483.60.90 | ACOPLAMENTO EM AÇO TRANSMISSÃO NF-15870  | Aplicado nas ensacadeiras que fazem o envase de saco de 50kg                                       |
| 8423.90.29 | CÉLULA DE CARGA                          | Aplicado nas ensacadeiras que fazem o envase de saco de 50kg                                       |
| 3925.90.90 | ADAPTADOR                                |                                                                                                    |
| 3925.90.91 | FITA ISOLANTE                            | Aplicado para isolamento de cabos elétrico, aplicado nas mais variadas atividades de elétrica      |
| 3925.90.92 | FITA AJUTA FUSÃO                         | Aplicado para isolamento de cabos elétrico, aplicado nas mais variadas atividades de elétrica      |
| 3925.90.93 | LAMPADA VAPOR MET                        | Aplicado para iluminação de diversos setores da fábrica                                            |
| 3925.90.94 | REATOR ELÉTRICO INTRAL                   | Aplicado para iluminação de diversos setores da fábrica                                            |
| 3925.90.95 | TOMADA TRADICIONAL                       | Aplicada em diversos setores da fábrica, ponto de energia elétrica para ligar equipamento diversos |
| 3925.90.96 | PLACA PVC 1/2 3/4                        | Aplicada para sinalização de ambientes e setores da unidade                                        |
| 3925.90.97 | LAMPADA FLUORESCENTE                     | Aplicado para iluminação de diversos setores da fábrica                                            |
| 3925.90.98 | CONDULETE PVC                            | Componente utilizado em diversas instalações elétricas para passagem de cabos elétricos            |
| 3925.90.99 | PLUGUE MACHO 2P+T                        | Aplicado em diversos setores da fábrica, ponto de energia elétrica para ligar equipamento diversos |

Contudo, a despeito da bem elaborada tese defensiva, não vislumbro como acatar seus argumentos. Conforme ampla sabença, a demonstração creditória de insumos requer um estrito adimplemento probatório, cuja amplitude e detalhamento exponha à fiscalização e ao Julgador administrativo o adequado enquadramento fático à norma insculpida no artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Nessa esteira, ao mesmo passo em que o Recorrente se insurge quanto à brevidade das alegações da Fiscalização e do Acórdão da DRJ, noto que sua apresentação das provas é também limitada em sua exibição. Assim, não é viável a apresentação genérica por planilha, sem destacar (item a item) os predicados que fazem daqueles elementos verdadeiros *insumos* no processo produtivo. Evidências claras e precisas são fundamentais neste mister! Portanto, queda-se inadimplido o *onus probandi*.

Noutro giro, aqueles elementos individualmente destacados na tese defensiva serão devidamente abordado na sequência, de tal forma que o teor deste Voto não fique contraditório à exposição do tema. Em outras palavras, o que resta decidido neste tópico não necessariamente interfere nas colocações posteriores, eis que estas decorrem de uma especificidade casuística e apontamento individual de seus pormenores.

Assim, entendo como suficiente e precisa a avaliação do tema por parte da Fiscalização e da DRJ, de modo que merece ser negado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### **2.4.2. das aquisições de gásóleo e de óleo lubrificante com aditivos**

Neste item específico, a DRJ anotou o seguinte:

24. Tais itens foram considerados pela Contribuinte como “insumos”, e para serem enquadrados como tal devem ser utilizados na produção ou fabricação de produto da Contribuinte.

25. Questionada pela Auditora-Fiscal, a Contribuinte informou: “NCM 2710.1921 – Óleo Diesel – utilizado como combustível na Pás carregadeiras, que abastecem com matérias primas os equipamentos para misturas. Além disso sua utilização se dá nos geradores das fábricas, quando falta energia elétrica.” e “NCM 2710.1931 – Lubrificante sem aditivo e NCM 2710.1932 – Lubrificante com aditivo – servem para lubrificar as máquinas e equipamentos das fábricas. A utilização de um lubrificante com ou sem aditivo depende da necessidade de melhoria no desempenho ou limpeza das máquinas.”.

26. Em sua defesa a Contribuinte utiliza alegação semelhante à do tópico anterior, qual seja, a utilização no processo produtivo por via indireta.

27. Pela resposta da Contribuinte observa-se que os referidos produtos não são adicionados na fabricação do fertilizante Super Simples ou na fabricação de ingrediente para ração animal, conforme a descrição do processo produtivo e a resposta quanto à utilização específica desses produtos pela sociedade empresária, assim, de maneira análoga ao tópico anterior, a resposta é que a legislação não caracteriza este tipo de utilização como insumo, portanto as compras dos mesmos não geram direito a crédito.

28. Assim, devem ser mantidas as glosas dos créditos relativos à compra destes produtos.

Noutro giro, o Contribuinte argumenta, essencialmente, que:

92. Conforme demonstrado pela Recorrente durante o procedimento de fiscalização, o gasóleo é utilizado como combustível para as pás carregadeiras, que têm a finalidade de abastecer os equipamentos para misturas com matéria prima.

93. De fato, como explicado no item III.1 acima, as pás carregadeiras são utilizadas para transporte da matéria prima até a moega, local onde os insumos são granulados para posterior armazenagem, ensacamento e venda. Além disso, o produto é utilizado como combustível nas fábricas, quando ocorre falta de energia, desempenhando, portanto, papel fundamental no funcionamento de toda a planta industrial da Recorrente.

94. Por sua vez, o óleo lubrificante aditivado é essencial para a lubrificação de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação dos produtos comercializados pela Recorrente. Esses óleos lubrificantes garantem o bom funcionamento das máquinas, tais como o moinho, os elevadores e os silos, por exemplo.

95. Assim, ambos os produtos desempenham papéis essenciais no processo produtivo da Recorrente, sendo, portanto, classificados como insumo.

(...)

100. Desta forma, devem ser afastadas as glosas referentes à aquisição dos combustíveis e óleos lubrificantes classificados nos NCM 2710.1921 e 2710.1931, uma vez que constituem insumos indispensáveis às atividades desenvolvida pela Recorrente.

Entendo assistir razão ao Recorrente.

Conforme exposto no Despacho Decisório, e posteriormente encampado no Acórdão da DRJ, considerou-se que a aquisição de combustíveis e lubrificantes gera direito a crédito apenas quando seu uso seja como insumo no processo produtivo.

A despeito da louvável fundamentação da instância de piso, seu teor meritório merece reforma. Isso porque, nos termos do já mencionado REsp 1.221.170/PR, o conceito de insumo, considerando combustíveis e lubrificantes, alcança um amplo espectro avaliativo. Nessa senda, o crédito decorrente de combustíveis ou lubrificantes utilizados no transporte da matéria-prima deve ser igualmente inserido no conceito de insumo, tendo em vista a essencialidade e relevância de sua participação no processo produtivo.

Quanto ao mais, assevero que o presente tema encontra-se superado em questão probatória, discutindo-se nesta etapa recursal apenas o direito ao creditamento. Para melhor dar supedâneo à esta análise, colaciono a seguinte jurisprudência da Câmara Superior:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

## COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

**A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

**São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência os combustíveis (óleo diesel e gás GLP) utilizados na movimentação de matéria-prima; e os bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos.**

## TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária. (GN)

**(Acórdão nº 9303-009.681, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, sessão de 16 de outubro de 2019)**

De mais a mais, interessa relatar a existência de semelhante processo neste CARF, com Acórdão da CSRF já publicado favoravelmente ao Contribuinte:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

## 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.

**(Acórdão nº 9303-009.115, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 17 de julho de 2019)**

Dou provimento, portanto, ao Recurso Voluntário neste ponto.

**2.4.3. Das aquisições da matéria prima “dolomita não calcinada nem sintetizada, denominada crua”**

Na gênese do PAF, o Despacho Decisório avaliou a aquisição de bem como insumo (NCM 2518.1000) tributado à alíquota zero:

c) Créditos calculados sobre o valor da aquisição de bens para utilização como insumo, código de NCM 2518.1000, tributados à alíquota zero na importação e na venda no mercado interno, em virtude do disposto na Lei nº 10.925/04, artigo 1º, inciso IV e no Decreto 5.630/2005, artigo 1º, inciso IV, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 10.865/04.

A planilha da glosa constitui o anexo III;

Neste item específico, a DRJ anotou o seguinte entendimento, consentâneo àquele encampado pela Fiscalização, pelo que resume cabalmente também o pleito do Contribuinte:

**30.** Entendeu a Auditora-Fiscal pela glosa dos créditos referentes ao produto “Dolomita não calcinada nem sinterizada, denominada ‘crua’”, por violação ao disposto na Lei nº 10.925/04, artigo 1º, inciso IV e no Decreto 5.630/2005, artigo 1º, inciso IV, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 10.865/04, reproduzidos a seguir:

(...)

**31.** A Contribuinte defende-se alegando que: 1) a aquisição foi tributada em sua origem, o que acarretaria o afastamento da regra proibitiva do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 11.033/2004; 2) o produto é classificado por ela como “insumo” e adquirido para a consecução das atividades da Requerente e, mesmo sujeito à alíquota zero não se subsume ao artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003; 3) ainda que a norma disponha que as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de COFINS não darão direito a crédito dessa contribuição, existe a exceção para os casos de isenção, em que só não haverá direito a crédito sobre bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços não sujeitos ao pagamento de COFINS.

Em contraposição, o Contribuinte alega regularidade creditória, apontando a tributação da aquisição do produto (*Dolomita não calcinada nem sinterizada, denominada ‘crua’*). Vislumbrou, assim, afastar a constatação do Fiscal, no sentido de que o referido insumo estaria sujeito à alíquota zero de PIS e de COFINS (artigo 1º, IV, da Lei nº 10.925/2004). Assim, haveria o afastamento da regra do artigo 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Subsidiariamente, crê que é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção. Nesse sentido, transcrevo os principais trechos:

104. Contudo, simplesmente desconsiderou a Turma Julgadora o quanto demonstrado acerca da tributação da aquisição de tal produto, conforme, inclusive, comprovado pela D. Fiscalização, ao preparar o anexo III da planilha de glosas que instruiu o Despacho Decisório (vide *ARQUIVO NÃO PAGINÁVEL* – fls. 438 dos autos).

105. Desse modo, tendo em vista que a aquisição do insumo ocorreu mediante o recolhimento de Cofins, não há o que se falar em aplicação do mencionado artigo 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, que limitaria o crédito.

106. Ainda que assim não se entenda, a situação da Recorrente não se subsume ao regramento do artigo 3º, §2º da Lei nº 10.833/2003, acima citado, que determina a impossibilidade de creditamento quando da não incidência das contribuições.

107. Isso porque, no caso ora em apreço, é evidente que, distintamente do que preleciona a mencionada norma, não se trata de aquisição de insumos cuja receita não se encontra sujeita à contribuição. Pelo contrário: trata-se de bem que, justamente por se encontrarem no campo de incidência da contribuição, necessitou o legislador mitigar o aspecto quantitativo – alíquota – para que pudesse neutralizar o efeito econômico dessa incidência.

(...)

111. Com efeito, a norma dispõe que as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de Cofins não darão direito a crédito dessa contribuição, exceção feita aos casos de isenção, em que só não haverá direito a crédito sobre bens ou serviços isentos quando estes forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços não sujeitos ao pagamento de Cofins.

112. Dessa forma, nos casos em que o insumo adquirido for isento da mencionada contribuição, o contribuinte terá direito ao crédito desde que a sua saída, ou seja, o produto vendido, seja sujeita à Cofins.

(...)

122. Ad argumentandum tantum, caso assim não se entenda, é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta.

123. Desta forma, a glosa em referência deve ser afastada, tendo em vista que a aquisição do insumo esteve sujeita à Cofins, bem como, subsidiariamente, pela inaplicabilidade da vedação de apuração de crédito prevista no artigo 3º, §2º, da Lei nº 10.833/2003.

A despeito da recalcitrância do Recorrente, vejo que a Fiscalização e a DRJ analisaram, sim, as provas constante aos autos, inclusive os “arquivos não-pagináveis”. Ou seja, a formação do desiderato intelectual está, sim, calcada na documentação (ou falta desta) no processo.

Anoto que não há nos autos quaisquer elementos materiais aptos a afastar a conclusão alcançada pela Autoridade Fiscal (visto e revisto inclusive os arquivos não-pagináveis); razão pela qual encampo por completo a argumentação exibida no Acórdão da DRJ, conforme autorizativo do §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999, e do § 3º do artigo 57 do Anexo II, do RICARF:

32. Respondendo aos argumentos alegados, o que se vê é que: **1) não consta dos autos prova de que a aquisição do produto foi tributada;** 2) a interpretação dada pela Contribuinte é frontalmente contrária ao explicitado no artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei

n.º 10.833/2003, ou seja, a vedação encontra-se estampada no inciso referido; 3) a exceção alegada pela Contribuinte não se sustenta, vez que o seu pedido de ressarcimento encontra-se fundamentado justamente nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS (art. 17 da Lei no 11.033/2004), o que afasta a exceção aludida e proíbe o direito ao crédito (artigo 3o, § 2o, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003).

33. Assim, deve ser mantida a glosa dos créditos relativos às compras deste produtos.

Aliás, essa mesma exegese se extrai da redação da Súm. CARF n.º 18, que, embora cuide de outro tributo (IPI), tem seu cerne lógico-estruturante na mesma circunstância e jurídica ora sob análise. Transcrevo o indigitado enunciado:

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

Nesse sentido cito, ainda, jurisprudência deste e. CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

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 pelo IPI, não enseja direito a crédito do imposto.

(Acórdão n.º 3201-006.764, Rel. Cons. Hércio Lafetá Reis, sessão de 24/06/2020)

Portanto, nego provimento a este ponto do Recurso Voluntário.

#### **2.4.4. Dos fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero;**

No que cinge à tributação sobre os fretes na *aquisição de insumos* tributados à alíquota zero, a DRJ manteve o posicionamento exibido pela Autoridade Fiscal, segundo o qual há a integração ao custo de aquisição (PN CST n.º 58/76 e PN CST n.º 1.170/09) leia-se:

34. Sem prejuízo do que já se disse, sublinhe-se não existir previsão legal específica para o cálculo de créditos da não-cumulatividade, no que toca ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias/insumos.

(...)

36. Logo, o frete na aquisição de mercadorias e insumos, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição dos mesmos.

37. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

38. Dito de outro modo, o creditamento sobre frete na aquisição é admitido na mesma proporção em que se der o creditamento do bem adquirido. Quanto o bem adquirido não gera crédito, estando entre as aquisições tributadas a alíquota zero, o seu frete também não pode gerar.

(...)

40. E essa situação de aquisições tributadas a alíquota zero amolda-se ao caso ora analisado, pois de acordo com a Lei nº 10.925/2004, as alíquotas da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos e sobre as receitas brutas de vendas no mercado interno de adubos e fertilizantes, classificados nos capítulos 25 e 31 da TIPI, foram reduzidas a zero. Não houve alteração quanto à incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre as aquisições de matérias primas para a industrialização de nutrição animal e suas vendas, que permaneceram tributadas com a alíquota de 1,65% e 7,6% respectivamente.

(...)

42. Portanto, restou correta a glosa efetuada pela Fiscalização dos dispêndios com fretes na aquisição de insumos tributados a alíquota zero, cuja apuração levou em conta a proporcionalidade entre os valores das compras tributadas (passíveis de geração de créditos) e aqueles sujeitas à alíquota zero (não geram créditos), consoante demonstrado na Informação Fiscal.

Por seu turno, a defesa do Contribuinte sustentou que:

126. Isso porque a legislação dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Esse mandamento aplica-se inclusive nos casos de isenção, quando o bem ou serviço adquirido com isenção de PIS/Cofins seja aplicado em bem ou serviço para revenda sujeito à alíquota zero, isento ou não alcançado pelas contribuições.

127. Fazendo uma análise do mandamento legal, verifica-se que se refere a bens e serviços "não sujeitos ao pagamento da contribuição" e estabelece uma situação especial para os casos de isenção.

128. Significa dizer que se o contribuinte consome bens e serviços isentos de PIS/Cofins, por exemplo, poderá aproveitar o crédito desta contribuição, desde que a venda de seu produto acabado seja tributada por ela.

129. No caso em análise, os insumos não foram tributados pela contribuição, mas os fretes, sim!

130. Com efeito, os insumos não alcançados pela contribuição na entrada realmente não geram direito ao crédito e isso é observado pela Recorrente em sua apuração, conforme constatado no Despacho Decisório.

131. Contudo, os fretes relativos a essas aquisições sofrem, sim, a incidência de PIS/Cofins e, portanto, geram direito ao creditamento.

(...)

133. De fato, a tributação do frete não se confunde com a tributação da mercadoria, sendo o frete um insumo por si próprio, independentemente do material transportado. Logo, negar direito a crédito de um item que sofre tributação é contrariar a literalidade da própria legislação tributária.

O tema é deveras complexo e suscetível a debate; razão pela qual o Contribuinte muito bem trouxe aos autos um parecer do i. Prof. Marco Aurélio Greco.

De imediato consigno que o creditamento relativo ao custo do frete na aquisição de insumos não se encontra expressamente previsto (ou vedado) no art. 3º, II, das Leis nº Lei nº 10.637, de 2003, pois não se prevê a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", veja-se:

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

(...).

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

Portanto, para o item sob análise, a avaliação merece seguir o já mencionado binômio da relevância e essencialidade, declinados no REsp 1.221.170/PR. Por assim ser, deve-se avaliar a composição desta etapa do frete, dentro do plexo produtivo industrial. Noutro giro, conforme bem ressaltai alhures, é preciso ter muito critério para que a sistemática de creditamento não retroaja numa “cadeia *ad infinitum*”, eis que isso esvaziaria por completo a tributação *per se*, requerida legalmente pelo Estado.

É de comum sabença que o frete representa etapa crucial no desenvolvimento do produto final; tecer maiores considerações a esse respeito figuraria retórica desnecessária. Nessa esteira, vale recordar que as normas permitem o creditamento das contribuições não-cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação

de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Nota-se, pois, que não há qualquer decote legal em que se obstrua o creditamento de operações de frete decorrentes de insumos que foram conferidos alíquota zero. Por esta razão, creio eu, a Jurisprudência desta e. Corte Administrativa tem consignado repetidos posicionamentos favoráveis à esta versão defensiva que ora nos é apresentada. Cito alguns precedentes:

- a. Acórdão nº 3402-007.190, Rel. Cons. Maria Aparecida Martins de Paula, sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

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

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado. Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de crédito sobre os insumos transportados.

- b. Acórdão nº 3301-007.146, Rel. Cons. Marco Antônio Marinho Nunes, sessão de 21/11/2019

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELO PIS E COFINS. POSSIBILIDADE.

Podem ser utilizados na apuração das contribuições não cumulativas as despesas referentes aos serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins

Anoto, ainda, precedente da 3ª CSRF no mesmo sentido acima:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

(...)

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

É de se atentar, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**(Acórdão nº 9303-007.562, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama)**

Assim, avaliando a cadeia produtiva do Recorrente, entendo que o frete de seus insumos podem ser considerados como passíveis de créditos, tanto pelo plano factual, quanto pelo normativo. Logo, independentemente da tributação dos produtos adquiridos, o frete na aquisição de insumos utilizados no processo produtivo também gera direito ao crédito.

Dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### ***2.4.5. Dos serviços de carga, descarga e desestiva;***

Já no que tange à glosa dos serviços de carga, descarga e desestiva, a DRJ consignou que:

48. Ou seja, ainda que os serviços de Carga, Descarga e Desestiva (movimentação portuária) tenham sido contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, estes devem ser analisados, quanto ao direito ao creditamento, sob a óptica da legislação que trata da Contribuição para o PIS/Importação e para a Cofins/Importação - Lei nº 10.865/2004, que assim dispõe (com a redação vigente à época):

(...)

50. A Solução de Consulta nº 75 – DISIT/SRRF08 de 27/03/2013, é bastante clara quanto a impossibilidade de creditamento quantos aos gastos pleiteados pela Contribuinte neste quesito.

51. Assim, como já explicitado anteriormente neste decisum, a Instrução Normativa RFB nº 1396/2013, em seu 9º, determina a vinculação das decisões das Delegacias de

Julgamento da Receita Federal do Brasil aos posicionamentos emanados nas Soluções de Consulta COSIT e Soluções de Divergência COSIT; pelo que entendo correta a glosa efetuada pela Auditora-Fiscal.

O Recorrente, por sua vez, rebate esses pontos com os seguintes argumentos:

139. Com efeito, reitera a Recorrente, em primeiro lugar, que tais gastos são essenciais à sua atividade, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto.

140. Em apertada síntese, reitera-se 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. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque.

(...)

142. Portanto, dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, como mencionado no item IV.1 acima, denota-se a total necessidade de a Recorrente contratar tais serviços de movimentação portuária.

(...)

145. Ocorre que a situação do presente Processo Administrativo é completamente distinta da prevista nas Soluções de Consulta: os créditos em análise no presente caso referem-se a serviços que estiveram sujeitos ao pagamento da Cofins prevista na Lei nº 10.833/2003, contratados perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de forma que o argumento referente à não inclusão dos valores de frete na base de cálculo da Cofins-Importação não se aplica ao caso em debate.

(...)

151. Em mais esse aspecto, ao contrário do que pretende levar a crer a D. DRJ, com base em distorcida interpretação da Lei nº 10.865/2004, esclarece a Recorrente que os gastos relativos à movimentação de carga no porto, ainda mais quando relacionados com movimentação tão específica e intrínseca ao seu processo produtivo, integram o custo da mercadoria e geram direito a crédito, entendimento esse já manifestado pela própria RFB e em consonância com a recente jurisprudência do CARF.

(...)

154. Desta forma, devem ser canceladas as glosas referentes aos serviços de carga e descarga e de importações desembaraço-desestivas, uma vez que referidos serviços constituem insumos utilizados no processo produtivo e estiveram sujeitos ao pagamento da Cofins.

Cuida-se de mais uma complexa celeuma que ora vige neste e. CARF. Ressalto existir, também, decisão na 3ª CSRF que foi proferida (por maioria de votos) no sentido adverso àquele aqui advogado pelo Recorrente, pelo que cito para exibir a problemática com integral transparência aos demais colegas que ora julgam o presente caso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA DO INSUMO E FRETE/ARMAZENAMENTO NA VENDA.

É prevista a concessão de créditos do PIS/Pasep, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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.

No caso, despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, braçagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

**(Acórdão nº 9303-008.028, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, Red. Des. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 19/02/2019)**

Entendo que esta circunstância merece ser interpretada na mesma lógica exibida com relação ao frete, e de sua essencialidade. Com efeito, vale ressaltar que não se está avaliando aqui as despesas incorridas com serviços de despachantes e demais serviços aduaneiros; o tema, outrossim, exsurge a movimentação física do insumo, doravante utilizado no processo industrial.

É imperativo que se tenha em consideração este aspecto retromencionado. Não se analisa, *in casu*, serviços burocráticos, mas, sim, o traslado da mercadoria importada! Faça questão de ser redundante nessa colocação.

Pois bem, ultrapassado tal espectro delimitativo, entendo que assiste razão ao Contribuinte; os gastos com carga, descarga e a própria desestiva (serviços de organização da matéria-prima dentro do navio para que a mesma possa ser descarregada) geram direito ao crédito.

Isso porque vejo tais despesas como afetas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil semelhante à do frete, como custo do insumo. Em outras palavras, é necessário que se assuma uma percepção holística do tema, sob a ponderação conglobante alusivo ao conceito de frete e sua essencialidade no processo produtivo; e, ao fazê-lo, respeita-se a *ratio decidendi* do Resp 1.221.170/PR.

De mais a mais, cito trecho do Voto relatado pela Cons. Vanessa Cecconello, no supramencionado Acórdão nº 9303-008.028, em cuja fundamentação vejo absoluta consonância ao caso ora sob crivo deste Colegiado:

As despesas aduaneiras listadas acima e pretendidas ver reconhecido o crédito pela Recorrente mostram-se como parte imprescindível no processo de exportação, já que referidas atividades de movimentação de carga e descarga, capatazia e

monitoramento e taxa de risco tratam-se de etapas imprescindíveis para que os produtos produzidos pela Recorrente cheguem até o seu destino.

Pode-se, inclusive, equiparar referidos créditos com o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com frete no transporte de insumos, dos produtos em elaboração e dos produtos acabados entre estabelecimentos dos contribuintes, por se constituírem em etapa essencial ao processo produtivo, o que vem sendo reconhecido por este Colegiado, a exemplo do Acórdão nº 9303-004.673.

Com relação às despesas com "braçagem, recepção e expedição e taxas administrativas", não se reconhece como passíveis de serem enquadradas no conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS, pois: (a) tratam-se de despesas de natureza administrativa e (b) não há descrição na peça recursal de sua utilização para o processo de produção/venda das mercadorias e nem insurgência específica quanto a esses itens.

Assim, dá-se provimento parcial ao recurso da Contribuinte para reconhecer o direito ao creditamento com relação aos seguintes itens: despesas com capatazia; despesas com movimentação de carga e descarga; e despesas com monitoramento e taxa de risco

De arremate, mister ressaltar o supedâneo normativo do art. 3º, IX, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, sob o qual busco chancela à compreensão legal do assunto:

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

(...)

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

Por fim, cito jurisprudência afeta ao tema:

- a. Acórdão nº 3201-004.165, Red. Desig. Cons. Marcelo Giovani Vieira, sessão de 28/08/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

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

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Assim, arvorando-me em tais arcabouços legais e jurisprudenciais, entendo que o caso em tela merece ter sua solução igualmente lastreada no método normativo-estruturante de hermêutica, de Friedrich Müller (in *Juristische Methodik. Friedrich Müller und Ralph Christensen, Ed. Duncker & Humblot, 2013*), que, embora mais explorado no âmbito do Direito Constitucional, é possível seu traslado à presente circunstância (haja vista o claro conflito interpretativo). Peço vênica para transcrever alguns trechos dos valiosos ensinamentos do mencionado doutrinador alemão, assaz reverenciado no Judiciário e na literatura constitucional contemporânea:

(III) Conflitos dos elementos metodológicos *strictiore sensu* (elementos de interpretação) entre si:

Em caso de conflito, o texto da norma é o ponto de referência hierarquicamente precedente da concretização, enquanto determinação do limite das possibilidades decisórias admissíveis. O teor literal não é a lei, mas a forma da lei. É, contudo, o teor literal que formula - em que pese qualquer inconclusividade [Unabgeschlossenheit] da implementação lingüística - o programa da norma vinculante como diretriz material bem como limite normativo. Com isso a ênfase recai em caso de dúvida nos elementos de interpretação, que trabalham os textos de normas (o teor literal da prescrição concretizanda bem como também os teores literais de prescrições "sistematicamente" consultadas). Devem recuar para um segundo plano os fatores da interpretação referidos aos textos de não-normas (interpretação genética e histórica; além disso os elementos de técnica da solução, os elementos dogmáticos, de política constitucional e de teoria). O primado segue dos imperativos - inerentes ao Estado de Direito:.. da inviolabilidade da constituição, da vinculação à lei e ao direito, da rigidez do direito constitucional no sentido da clareza do seu texto de normas, além disso dos imperativos da clareza das normas e da determinidade do suporte fático, da clareza dos métodos, da segurança jurídica e da delimitação constitucionalmente normatizada das funções. Esses imperativos pertencem ao direito constitucional não-escrito reconhecido no âmbito de vigência do princípio do Estado de Direito; em parte eles também estão normatizados sob forma de leis especiais em prescrições individuais da Lei Fundamental.

Em caso de dúvida, portanto, os resultados parciais das interpretações gramatical e sistemática precedem os dos outros elementos de concretização. Enunciados divergentes entre aspectos históricos e genéticos não são decisivos no sentido de uma regra de preferência, já que ambos se referem à interpretação de textos não-normativos. A decisão material não pode então ser tomada parcialmente pela discussão entre as interpretações histórica e genética, mas apenas no contexto de toda a concretização.

**(MÜLLER, Friedrich, in *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*, Ed. Síntese: 1999; pp. 77 e 78)**

Na melhor explicação sobre esta doutrina, transcrevo a explicação de Marcelo Novelino (in *Manual de Direito Constitucional*, Ed. Gen Método: 2013; pp. 154 e 155):

A partir da premissa de que direito e realidade não subsistem autonomamente, por ser impossível isolar a norma da realidade, deve-se falar em *concretização*, e não em interpretação. Esta é apenas um dos elementos, ainda quedos mais importantes, do processo de concretização.

(...)

Müller faz uma distinção entre a norma e o texto normativo. O texto não possui normatividade; não é lei, mas apenas a forma da lei; atua como diretriz e limite das possibilidades legais de uma determinada concretização material do direito (função diretiva e limitativa). A normatividade, como um processo estruturado que se manifesta nas decisões práticas, não decorre somente do texto da norma, mas também de numerosos textos que transcendem o seu teor literal, como os materiais legais, os manuais didáticos, os comentários e estudos monográficos, os precedentes judiciais e o material fornecido pelo direito comparado. O texto só toma sentido quando colocado numa operação ativa de concretização.

Vejo, pois, que o REsp 1.221.170/PR apontou justamente que o teor literal do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 figura a “ponta do iceberg” da prescrição do direito nela positivado, cabendo ao intérprete-aplicador o dever de adequar a interpretação do comando legal à “*situação normada*” concreta. Nestes termos, como bem leciona Inocêncio Mártires Coelho (in, *Interpretação Constitucional*, p. 93), a norma é *efetivamente concretizada* (pela atividade do Judiciário e da Administração Pública) à luz não apenas de seu texto literal, mas também de toda realidade social. Consigo, ademais, que este quadrante reforça a visão sistêmica, autorreferente e autopoietica do sistema jurídico, numa moldura integrativa onde o julgador e o operador do direito buscam – essencialmente – mostrar a racionalidade de suas próprias decisões (vide *Luhmann, Niklas (2005). El derecho de la sociedad. 2. ed. Trad. Javier Torres Nafarrate et al. Ciudad de México: Herder; Universidad Iberoamericana. Pp. 389 a 393*).

Assim, entendo que a subsunção do caso à norma respeita justamente o enquadramento concretizador veiculado pelo Contribuinte, e chancelado pelo REsp 1.221.170/PR, o qual cuidou de expor cabalmente o caráter genérico e abstrato da Lei nº 10.833/2003. E, sem pretensões retóricas, busco erigir o vértice hermenêutico de minha decisão nesta concepção exegética holística diretiva da lei, que inexoravelmente se prende também à tríade-Realeada de Fato, Valor e Norma.

Por tais motivos, e guardando coerência com o afastamento da glosa decorrente do frete, dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### **2.4.6. Dos serviços com pá carregadeira;**

Já no que diz respeito aos serviços com pá carregadeira, a DRJ acolheu inteiramente o que foi descrito no Despacho Decisório. Transcrevo o arrazoadado do Voto de piso:

53. Portanto, percebe-se que apenas os serviços de movimentação de insumos (matérias primas) aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos dariam ensejo ao creditamento.

54. Em sentido inverso, os serviços de movimentação interna de produtos acabados e resíduos dentro da fábrica e aqueles que se destinam ao carregamento de caminhões para o transporte externo dos produtos – não se enquadram no conceito de insumos, inexistindo comprovação de uma direta vinculação dos mesmos com a produção, o que

permite dizer que se realizam anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.

55. Esclareça-se, nesta altura, o que diz a Autoridade Fiscal (vide Despacho Decisório):

*“Na descrição do serviço de pás carregadeiras a empresa informa que as utiliza em diversos momentos do processo produtivo para o transporte da matéria-prima, desde a descarga de navios, internamente e ainda no carregamento de caminhões para a venda do produto acabado.*

*(...)*

*O serviço das pás carregadeiras não toma parte nas reações químicas e misturas responsáveis pela produção do fertilizante Super Simples.*

*As pás são utilizadas antes ou depois do processo produtivo, ou seja, antes ou depois das reações químicas e misturas produtoras do fertilizante.*

*O serviço das pás carregadeiras também não se aplica na produção dos ingredientes para ração animal.*

*Dessa forma, o serviço de pás carregadeiras não se enquadra no conceito de insumo.”*

56. Frise-se que os serviços desenvolvidos internamente no estabelecimento da Empresa, envolvendo movimentação de produtos acabados e resíduos e carregamento de caminhões (remoção de materiais/carga/descarga), em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da Contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto, sendo realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma.

57. No entanto, os dois tipos de utilização dos serviços da “pá carregadeira” não se encontram discriminados. Como o ônus da prova do direito recai sobre quem o alega, deveria a Contribuinte ter provado, em relação aos valores apresentados, o que competia a cada um dos serviços, o que não fez. Diante da impossibilidade de segregação dos dois tipos de utilização dos serviços da “pá carregadeira”, entendo que não há como reformar a glosa efetuada.

58. Assim, devem ser mantidas as glosas dos créditos dos serviços de pá carregadeira.

O Recorrente rebate essas afirmações, alegando que:

158. Inicialmente, é importante frisar que o processo produtivo da Recorrente envolve a utilização de matérias primas na forma de micropartículas (pó), como já esclarecido anteriormente. E esses elementos – diz-se com o perdão da obviedade – não se transportam sozinhos, mas precisam ser carregados de alguma forma.

159. As pás carregadeiras, então, cumprem exatamente essa função, fazendo o traslado das matérias primas, produtos acabados e resíduos dentro das fábricas da Recorrente ou carregando os caminhões que farão o transporte entre unidades industriais ou levarão os fertilizantes para o comprador.

160. Vale salientar que o Parecer Técnico do IPT (vide doc. 03) é assertivo no sentido de que os serviços de remoção são necessários e relevantes para o processo produtivo da Recorrente. Confira-se trechos do referido Parecer:

(...)

163. Como se observa das imagens dessa parte do processo industrial da Recorrente, a pá carregadeira coleta o material e o deposita em um alçapão, que leva a matéria prima para o próximo estágio de produção ou a transporta para os caminhões. A imprescindibilidade da pá carregadeira ao processo produtivo da Recorrente é, portanto, bastante evidente.

(...)

165. Esse entendimento é largamente aplicado pelo E. Conselho, uma vez que o transporte interno de matérias primas é – salta aos olhos! – evidente caso de dispêndio necessário para a consecução de qualquer atividade industrial.

(...)

177. Dessa maneira, resta claro que também para o carregamento de caminhões na operação de produtos acabados, mediante locação de pás carregadeiras, constituem despesas válidas para a geração de créditos para o PIS e Cofins.

Vejo razão ao argumento exposto pelo Contribuinte.

Entendo que o numerário envolvendo a movimentação interna de matéria prima é abordado nas seguintes circunstâncias: (i) a quantia dispendida para a movimentação de insumos; (ii) a quantia dispendida para a movimentação interna do produto acabado. De modo que a Fiscalização ocupa em realizar um decote entre as duas modalidades, e o Contribuinte busca classificar ambas como integrantes de um plexo produtivo único.

Entendo haver razão ao Contribuinte, eis que inseparável a utilização das pás carregadoras da essência do processo produtivo.

A lógica neste caso remete à mesma casuística do frete. Conforme veiculado nos pareceres acostados aos autos, a utilização das pás carregadoras denotam essencialmente o transporte da matéria-prima (em sua forma crua) e do produto acabado. Merece especial destaque a demonstração visual desse aspecto, por intermédio das fotografias no Recurso Voluntário.

Portanto, guardando coerência com meu posicionamento exibido alhures, e em estrita observância à moldura do REsp 1.221.170/PR, acolho a pretensão do Contribuinte.

Dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### **2.4.7. Dos serviços profissionais utilizados como insumos;**

Neste item, a DRJ entendeu que:

59. Entendeu a Autoridade Fiscal que estes serviços não poderiam ser enquadrados como insumos, uma vez que não se aplicam na produção do fertilizante Super Simples ou na produção dos ingredientes para ração animal.

**60.** A Manifestante contesta alegando os serviços tidos como "serviço de engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, urbanismo, paisagismo e congêneres" referem-se a serviço de pás carregadeiras, utilizadas para movimentação de varredura, cuja relevância e pertinência em face de seu processo produtivo foi demonstrado em item anterior (Serviços com Pá Carregadeira).

**61.** Também neste quesito não merece prosperar o pedido da Manifestante, por duas razões: primeiro, porque não traz documentos que comprovem vinculação; segundo, por que como já decidido nos itens 52 a 60, que trataram do assunto, este direito creditório não foi reconhecido.

**62.** Assim, decido pela manutenção da glosa promovida pela Auditora-Fiscal.

Noutro giro, alegou o Contribuinte que:

**187.** Mais uma vez, demonstra-se a superficialidade das razões do acórdão recorrido, haja vista que está mais do que claro na defesa apresentada pela Recorrente de que tais serviços profissionais prestados pela Itororó Engenharia e Construções Ltda., em verdade, se trata dos serviços de pá-carregadeira, os quais já estão devidamente comprovados no tópico anterior.

**188.** Contudo, beirando a ineficiência, se apegam a D. DRJ à suposta ausência de suporte documental, sendo que tal fato encontra-se superado, uma vez que já analisado e reconhecido pela D. Fiscalização. A razão pela qual o crédito não foi reconhecido, também insubsistente, seria pelo não reconhecimento do conceito de insumo de tal serviço, o qual, como visto, já foi comprovado.

**189.** Assim, em razão da insubsistência das alegações trazidas pelo r. acórdão recorrido, a referida glosa não deve prevalecer, uma vez que o serviço em questão integra o processo produtivo da Recorrente e, portanto, o direito à apuração dos créditos de Cofins encontra-se respaldado no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Por primeiro, entendo por descabida e infundada a tentativa de denegrir e macular o labor carreado no Acórdão da DRJ. Nota-se claramente que este foi feito com absoluto zelo, de modo que eventuais divergências de entendimento não subjugam a qualidade do trabalho feito na instância *a quo*.

Avaliando o assunto, entendo como insuficiente a demonstração da necessidade e relevância dos serviços profissionais aqui veiculados. Nessa senda, o Recorrente falhou em cumprir com seu ônus probatório.

Nego provimento ao Recurso Voluntário neste item.

#### **2.4.8 Dos fretes de remessa para industrialização, remessa para armazém geral, transferências, transporte entre estabelecimentos da empresa e internos;**

No que diz respeito aos temas deste tópico, o Acórdão da DRJ foi na seguinte vertente:

63. No que tange aos fretes relativos às transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, cumpre informar que tais serviços, na acepção do art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), já transcrito anteriormente, não envolvem o deslocamento de bens “até o estabelecimento do contribuinte”, restringindo-se ao transporte de bens entre estabelecimentos pertencentes ao próprio sujeito passivo.

64. Tais fretes, então, não integram o custo de aquisição, nos moldes do citado art. 289, § 1º, e, por conseguinte, o creditamento sobre fretes na aquisição de insumos não pode ser admitido, conforme já explanado em momento anterior (vide item – “Dos Fretes nas Aquisições de Insumos Tributados à Alíquota Zero”).

65. Além disso, a legislação que esclarece o conceito de insumo (artigo 66, § 5º, IN SRF nº 247/2002, com a redação dada pela IN SRF nº 358/2003, para o PIS e artigo 8º, § 4º, IN SRF nº 404/2004, para a Cofins), exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo. Logo, não basta a vinculação de bens e serviços com o processo produtivo, mas há de existir uma vinculação direta, comprovada pelo contribuinte que tenha tomado créditos sobre sua aquisição.

66. Sob a ótica das saídas de mercadorias, cumpre também informar que dos valores apurados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas, não poderá ser descontado créditos destas contribuições calculados sobre os valores das despesas efetuadas com fretes, mesmo que pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país, nas operações de transporte de bens, entre as suas fabricas e os seus centros de distribuição, por se tratar de operação que não se enquadra literalmente como sendo operação de venda de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, nos termos do art. 3º, *caput* e inciso IX, da Lei nº 10.883/2003.

(...)

68. Enfim, sob mais esse ângulo, havendo impossibilidade da constituição de créditos sobre fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo, por idênticas razões também há impossibilidade de dedução de créditos relativos a despesas com remoção de materiais dentro da mesma unidade produtiva do sujeito passivo.

69. Quanto aos fretes relativos a remessas de/para depósitos ou de/para armazenagem aplica-se similar entendimento àquele exposto acima, relativo ao transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, já que tais fretes não se referem a remessas por operações de venda, o que não enseja creditamento nos termos da legislação de regência (Leis 10.637 e/ou 10.833) e tampouco se referem a remessas relativas a aquisições, o que não enseja creditamento com auxílio do art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que trata do custo das mercadorias e das matérias-primas vinculado à criação do estoque da pessoa jurídica.

Em contestação à tais alegações, o Recurso Voluntário centrou seus argumentos nas seguintes frentes:

194. Com efeito, reitera a Recorrente que os fretes sobre transferências entre estabelecimentos em fase de industrialização geram direito a crédito, sendo que tais fretes entre estabelecimentos incluem as remessas de matérias-primas para armazém, as remessas para industrialização, as transferências, dentre outros semelhantes.

195. A própria RFB, em Solução de Consulta, já afirmou que “Geram direito a créditos da Cofins apurada em regime não cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida estabelecimentos da pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Cofins<sup>19</sup>”.

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

(...)

199. Esse entendimento, como é possível verificar dos acórdãos mencionados, está cada vez mais sedimentado no âmbito do CARF e representa a interpretação mais correta sobre o quanto dispõe o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

(...)

203. Verifica-se, assim, que os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos da Recorrente são plenamente passíveis de gerar créditos de PIS e Cofins. Nesse particular, importante destacar que a Recorrente, por diversas razões, necessita movimentar os produtos entre suas unidades.

(...)

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

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

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

211. Desse modo, com relação às despesas com fretes na remessa e retorno de armazenagem ou depósito, cumpre repisar que as operações em tela também só ocorrem com matérias-primas, uma vez que, seja pela natureza higroscópica dos produtos, seja

por sua origem fosfática, os produtos acabados tendem a perder qualidade rapidamente, conforme já explicado anteriormente.

Da leitura dos trechos acima (especialmente aqueles adstritos ao Recurso Voluntário) extrai-se como fundamental ao caso esclarecer se as operações referem-se a produtos acabados ou aos insumos. Esse é um ponto relevante, cuja elucidação inaugura a pedra angular da manutenção ou exclusão da glosa, na conjugação das provas acostadas aos autos.

Sabidamente, o Contribuinte arvora-se na alegação de que as retromencionadas operações se tratam de movimentações de seus insumos. Noutro giro, o Despacho Decisório é categórico quanto à impossibilidade de crédito, por ausência de previsão legal; nesta mesma toada, a DRJ mantém a glosa, por afastar o conceito de insumo à presente circunstância (especialmente decorrente da ausência de permissão legal).

Contudo, vejo que esse hiato legislativo aduzido pela Autoridade Fiscal se preencheu quando do julgamento do julgamento do REsp 1.221.170/PR. Nessa mesma toada, a jurisprudência do CARF tem se mostrado redundante em conceder os créditos nos moldes pleiteados pelo Contribuinte. Cito alguns precedentes:

- a. Acórdão nº 9303-010.475, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 18/06/2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito.

- b. Acórdão nº 9303-009.714, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, sessão de 16/10/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

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, 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. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

#### CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impõe dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

#### PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDAS E INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. O frete, nessa condição, não é insumo do processo produtivo. Se o insumo adquirido não dá direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado aos demais valores incluídos no custo de aquisição. Também não existe previsão legal para apropriação de créditos sobre o frete utilizado para a aquisição de bens para revenda não onerados pelas contribuições.

#### c. Acórdão nº 3302-008.976, Rel. Cons. Jorge Lima Abud, sessão de 30/07/2020

##### ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/05/2014 a 31/05/2014, 01/07/2014 a 31/10/2014, 01/12/2014 a 31/12/2014

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

#### PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE PRODUTOS ACABADOS.

Os combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos próprios, utilizados para o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos do sujeito passivo. O transporte de mercadorias para comercialização não está contemplado nas considerações do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Reforço, portanto, que tanto a fiscalização quanto a DRJ não teceram seus argumentos quanto à existência ou não de transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa (matéria de indiscutível celeuma no âmbito deste e. CARF); o que se debateu por ora foi a *movimentação de insumos*, e se esta prática estaria ou não abarcada nos permissivos legais para creditamento.

Portanto, considerando o arcabouço normativo (art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03) e jurisprudencial, dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### **2.4.9 Dos créditos extemporâneos de importação de bens.**

Neste último tema, o Acórdão aduz o seguinte:

70. A Contribuinte entende que a legislação não estabelece vedação à apuração de créditos extemporâneos, desde que respeitado o prazo decadencial.

71. De fato, a assertiva da Contribuinte está correta. Contudo, para exercer este direito, há que se obedecer a regramento próprio, que restará demonstrado abaixo.

73. Ademais, no regime da não-cumulatividade e no tocante aos créditos extemporâneos, pode-se afirmar que:

a) verificado o § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, observa-se a determinação de que os créditos devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito;

b) se exige a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo). O ressarcimento/compensação de eventuais créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedido da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios/compensatórios referentes aos períodos específicos a que pertencem. Nesse sentido, o próprio Programa disponibilizado pela RFB para a utilização de créditos em ressarcimento/compensação (PER/Dcomp) prevê a possibilidade de se utilizar crédito oriundo de empresa sucedida, justamente para o caso de se apurar créditos antigos de empresas que não mais se encontram ativas, numa clara indicação que não basta adicionar tais créditos ao período atual, para que se possa utilizá-los extemporaneamente.

(...)

75. Consoante exposto, a forma de apuração utilizada pela empresa, de fato, como afirma a fiscalização, contraria o disposto nos atos normativos que regulam a matéria e

impossibilita o controle de sua utilização, vez que não apropria o crédito no período em que incorreu, afirmando, anos depois, que dele não se utilizou na época devida.

76. Os créditos devem ser apurados nos períodos em que incorridos e se não utilizados, podem ser utilizados em períodos posteriores ou objeto de ressarcimentos, ou seja, o crédito apurado e não descontado em um determinado mês poderá ser descontado em meses subsequentes. Dessa forma, se o contribuinte deixar de descontar créditos em relação a um mês, poderá utilizá-lo em meses subsequentes.

77. Contudo, situação diversa é a aqui verificada, onde a contribuinte deixou de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los. Neste caso, seria necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração, e, em se verificando que foi recolhido valor maior que o devido, a contribuinte poderia solicitar o crédito relativo ao indébito apurado.

78. Por sua vez, a apuração extemporânea de créditos só será admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACON.

(...)

80. Portanto, eventuais alterações de créditos informados em demonstrativos anteriores devem, obrigatoriamente, ser feitas mediante retificação de DACON.

(...)

82. Note-se que a retificação do DACON é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original, devendo-se atentar, principalmente, para o fato de que os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito. Trata-se pois de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e o mais importante: que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição sine qua non para o aproveitamento futuro.

83. Deve-se entender, portanto, que a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante recomposição da escrituração fiscal, logo, em relação aos créditos apropriados extemporaneamente ao Terceiro Trimestre de 2013 deve prevalecer a glosa efetuada pela fiscalização.

O Contribuinte rebate, alegando essencialmente que:

216. Ocorre que, ao contrário do que defendem as Autoridades Administrativas, a legislação não estabelece vedação à apuração de créditos extemporâneos, desde que respeitado o prazo decadencial, conforme, inclusive, reconheceu a própria DRJ, ao mencionar o entendimento do §4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que estabelecem que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

(...)

221. A leitura deste aresto não deixa dúvida de que erros em informação contida na declaração da Recorrente não têm o condão de motivar qualquer exigência fiscal e, por decorrência lógica, não podem ocasionar a descon sideração de um direito creditório, tal como pretende levar a crer o r. acórdão recorrido.

(...)

226. Assim, fica patente a possibilidade de reconhecimento de créditos extemporâneos pelo contribuinte, tendo como única limitação ao reconhecimento dos créditos extemporâneos o decurso do prazo decadencial, que, no caso em análise, não ocorreu, devendo, portanto, ser reconhecido o crédito apurado extemporaneamente pela Recorrente.

A despeito da recalcitrância do Contribuinte, não vejo como acatar seus argumentos. Falhou em sua obrigação basal de cumprir seu ônus probatório.

Como muito bem explicado pela DRJ, o aproveitamento dos créditos extemporâneos requer a observância de regras procedimentais, cujo inadimplemento inviabiliza a correta apuração do direito do Contribuinte. Dentre aquelas, está a retificação de DACTF e DCTF, quando necessárias ao apontamento da correta escrituração contábil, apta a cancelar a demonstração creditória. E, nesse mesmo caminho, a jurisprudência do CARF tem sido redundante:

- a. Acórdão nº 3302-008.837, Rel. Cons. José Renato Pereira de Deus, sessão de 19/07/2020

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTF E DCTF.

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.

- b. Acórdão nº 3302-008.837, Rel. Cons. José Renato Pereira de Deus, sessão de 19/07/2020

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. DACION RETIFICADOR. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. COMPROVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO E HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO

O contribuinte tem o ônus de provar a existência do valor do crédito que pretende ressarcir ou utilizar na compensação de débitos, sob pena de indeferimento do pleito e da não homologação do procedimento compensatório. A mera retificação do Dacion desacompanhada de provas hábeis e idôneas que suportem a majoração de saldo credor com fundamento na apuração de créditos extemporâneos impossibilita a reanálise do pleito e implica o indeferimento do pedido.

Por fim, consigno que a correta escrituração documental é cabedal elementar na demonstração do direito creditório.

Logo, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

### III. Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de afastar as seguintes glosas:

- i.* Das aquisições de gasóleo e de óleo lubrificante com aditivos
- ii.* Dos fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero;
- iii.* Dos serviços de carga, descarga e desestiva;
- iv.* Dos serviços com pá carregadeira;
- v.* Dos fretes de remessa para industrialização, remessa para armazém geral, transferências, transporte entre estabelecimentos da empresa e internos

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira

Fl. 49 do Acórdão n.º 3301-008.484 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.729270/2015-80