



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.900992/2017-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.100 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados ao tratamento das matérias-primas e produtos inacabados são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos fretes de transferência de produtos inacabados entre os diversos estabelecimentos do contribuinte e fretes de aquisição de insumos. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos fretes de transferência entre os diversos estabelecimentos de produtos acabados. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, que negava provimento ao recurso voluntário neste tópico.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Jose Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa, oriundo de créditos vinculados às vendas no mercado interno com alíquota zero (art. 16 da Lei 11.116/2005), analisado no período de 01/04/2016 a 30/06/2016, vide relatório fiscal constante dos autos.

O interessado discorda da glosa parcial, alegando, em síntese:

- **Nulidade do lançamento** por violação ao princípio da motivação, bem como o cerceamento ao direito de defesa da empresa, e, em consequência, a violação ao devido processo legal administrativo. Reclama que a fiscalização não teria descrito e justificado o motivo da glosa de diversos itens utilizados como crédito. Sustenta que na esfera administrativa vigoraria o Princípio da Verdade Material, o que obrigaria à fiscalização a ir até o local, requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza dos fatos, inclusive para produzir provas a favor do contribuinte, não podendo ficar restrita somente ao que consta nos documentos fiscais. Considera que o dever de investigação seria uma obrigação do fisco, que deve demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. Aponta que a falta de comprovação pelo fisco, não suprida por outro meio de prova, conduziria à improcedência do lançamento. Reclama que a análise e levantamento dos créditos não teria sido realizada de forma correta, o que tornaria o lançamento totalmente nulo. Sustenta que, de acordo com o § 1º, II do Art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a nulidade do ato prejudicaria os posteriores que dele diretamente sejam dependentes ou consequentes. Cita, ainda, o Art. 142 do Código Tributário Nacional, onde argumenta que o legislador teria determinado cumprir com clareza a motivação do lançamento. Novamente conclui que as glosas não estariam justificadas, que teriam sido apuradas mediante análise exclusivamente de documentos fiscais, por amostragem e considera que seria nulo o lançamento, pois face à glosas genéricas não seria possível tecer argumentos de defesa. Cita precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, bem como doutrina e jurisprudência do STJ para amparar suas alegações.

- Discorre sobre o **conceito de insumo** para o PIS e a Cofins não-cumulativos, onde procura sustentar que as hipóteses de “insumos” passíveis de constituição de crédito de PIS e COFINS, prescritas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 não seriam taxativas. Argumenta que a jurisprudência atualmente adotada pelo CARF seria no sentido de que o creditamento de PIS e Cofins deveria ser avaliado caso a caso, o que envolveria a análise da atividade específica conforme as características da atividade produtiva desenvolvida em cada empresa, bem como a identificação dos custos dos bens e serviços necessários ao processo que resulta na fabricação ou produção e comercialização de bens e produtos ou prestação de serviços, que irão gerar a receita. Colaciona jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos. Sustenta que atualmente, o CARF, na maior parte de suas decisões, não mais estaria adotando a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda e nem mesmo aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, mas sim uma interpretação no sentido de aceitar os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente. Após detalhar cada uma das atividades relacionadas em seu objeto social, ressalta que irá abordar cada item objeto de fiscalização, um a um, com o propósito de impedir qualquer alegação específica para este caso de que não houve impugnação, aplicando-se os efeitos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72.

- Inicia uma série de considerações acerca das **propriedades físicas dos fertilizantes**, onde procura demonstrar a importância de cada uma delas para a obtenção de um produto final adequado.

- Sobre a glosa relativa ao **transporte intercompany** de matéria prima e produtos inacabados, argumenta inicialmente que a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compõem os pagamentos objetos de restituição no presente processo, seria referente a custos com fretes de matéria prima e não de produtos acabados. Defende que a glosa relativa a esses valores seria improcedente, pois o fiscal só poderia ter se utilizado de presunção, sem previsão em lei, de que os seus créditos se tratariam de produto ‘acabado’. Sustenta que os fretes entre estabelecimentos seriam referentes a matéria-prima e produtos inacabados e, portanto, amplamente admitidos para fins de creditamento pelo CARF. Reclama que a fiscalização não teria realizado qualquer prova sobre o fato, ao chegar a entendimento diverso. Especifica os tipos de fretes praticados durante seu processo produtivo, que teriam sido completamente ignorados pelo fisco, como: Fretes Inbound [Porto -> Unidade, Porto -> Armazém Externo, Armazém -> Unidade, Unidade -> Unidade (Transferência de MP)]; Fretes Outbound (Unidade -> Cliente). Reitera que não pratica frete entre estabelecimentos de produtos acabados, por inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto, informa que produziria de acordo com os pedidos já realizados por seus clientes e, por isso, assim que concluídos, seriam enviados diretamente aos mesmos, o que seria essencial para que o produto esteja com uma qualidade no mínimo satisfatória para ser aplicado imediatamente na lavoura de seus clientes. Defende que gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, essenciais para que o bem importado possa chegar aos seus estabelecimentos (gastos com frete e serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Exemplifica que a remessa de matéria-prima, de uma unidade para Porto Alegre - RS para outra unidade em Olinda - PE, geraria despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado estaria em fase de industrialização. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela RFB para amparar seus argumentos, bem como jurisprudência do CARF, inclusive de sua Câmara Superior,

tudo com o intuito de defender que a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos da própria empresa autorizaria a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, em se tratando de frete de produtos inacabados, o seria praticamente o único tipo de frete que contrata. Mesmo assim, também cita jurisprudência do CARF para justificar a apuração de créditos nos fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, pois se tratariam de custos que comporiam o custo final do bem. Alega que ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, arcaria com um gasto considerável montante em frete, em razão das particularidades logísticas envolvida, exemplifica que não se poderia exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que o fertilizante se deteriora rapidamente com o tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Neste sentido, conclui que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao cliente no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. Alega, ainda, que a logística do país seria péssima e que se estruturou e criou várias unidades pelo país, logo, tais peculiaridades de transporte se tornariam ainda mais complexas quando o transporte dos fertilizantes ocorre “a granel”. Cita parecer jurídico e conclui, finalmente, que existiria a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização, seja de produtos acabados, pois todos eles se enquadrariam no conceito de insumo conforme a atividade que desenvolve.

- Sustenta a favor da possibilidade de **aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias**, que entende como necessários e indispensáveis ao desembaraço do bem importado até o momento em que ele ingressa no estabelecimento do importador. Ressalta que os pagamentos relativos a tais serviços são realizados em favor de pessoa jurídica prestadora domiciliada no país, e ainda que, sobre a totalidade das operações desencadeadas a partir de uma importação de bens, incidirão as previsões das três Leis: 10.865/2004 (PIS/Cofins-importação), 10.637/2002 e 10.833/2003 (PIS/Cofins-internos). Aponta que não estaria aqui defendendo apropriação cumulativa de créditos para um mesmo bem ou serviço com base nas leis incidentes na importação e nas operações internas, mas sim que os gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, que seriam essenciais para que o bem importado possa chegar ao estabelecimento do importador (gastos com serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 e conclui que estes serviços estariam abarcados pelo conceito de insumo. Relaciona que tais serviços estariam referidos nas glosas: carga/descarga de insumos importados via marítima, arrumação e ensacamento de mercadorias, armazenagem e transporte (fretes) após o desembarque no porto e serviços de transbordo no transporte multimodal. Exemplifica, dentre estas glosas, as despesas relativas às empresas: Bunge Alimentos, Itaobi Transportes e Termag (Terminal Marítimo do Guarujá). Cita e transcreve jurisprudência do CARF que entende como favoráveis aos seus argumentos.

- Contesta a glosa de créditos apurados sobre as aquisições de produtos classificados no **Capítulo 31 da NCM**, onde a fiscalização apontou que se tratariam de **produtos não são sujeitos ao pagamento da contribuição**. No caso, seguindo a linha de raciocínio de toda a sua defesa, o recorrente argumenta que tais produtos se tratariam claramente de matérias-primas utilizadas na fabricação de adubos e fertilizantes, produzidos pela empresa. Considera que, a despeito de tais aquisições terem sido realizadas mediante alíquota zero de PIS/COFINS, seria fato incontestável

que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação. Assim, argumenta que faria jus ao creditamento, mesmo quando adquire insumos tributados com alíquota zero, pois pagaria, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de ferramentas, maquinários, dentre outros, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo. Cita jurisprudência do CARF e do STJ para amparar seus argumentos e conclui que, pensar de outro modo, resultaria em indevida limitação ao princípio da não cumulatividade, haja vista que os fabricantes de produtos não sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS seriam obrigados a arcar com a incidência de tais tributos nas etapas anteriores da cadeia produtiva, em face da impossibilidade de aproveitar tais valores. Reclama, ainda, que o próprio benefício fiscal restaria prejudicado, pois, não houvesse a opção pelo ressarcimento, o custo incorrido pelo fabricante seria necessariamente repassado para o preço do produto, de tal modo que a desoneração pretendida pelo legislador não seria plenamente atingida.

- Aponta que uma parte da glosa dos créditos perpetrada pela fiscalização seria relativa a um **erro do recorrente**, no momento da entrega dos arquivos solicitados. Como consequência, teria ocorrido a glosa de R\$ 630.749,81 sob a alegação de inconformidade por **descrição genérica**. No entanto, conforme se verificaria das notas fiscais anexas aos autos, na verdade tratariam-se de serviços de transporte municipal. Portanto, requer que seja acolhida a presente impugnação também neste ponto, a fim de reconhecer o direito à manutenção desses créditos, conforme comprovantes juntados ao recurso.

- Novamente afirma que discorda da totalidade das glosas efetuadas, pois entende que os créditos apropriados seriam integralmente legítimos e oriundos de aquisições de produtos e serviços indispensáveis ao seu processo produtivo. Passa, então, a discriminar, um a um, os itens objeto de glosa. No caso dos **produtos intermediários e armazenagem** repete que seriam indispensáveis e consumidos no processo produtivo, como se depreenderia pela análise dos documentos fiscais que originaram a glosa. Aponta, então, que deveriam ser considerados legítimos os **créditos de armazenagem**, em função de sua essencialidade para o processo produtivo, transcreve jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos. Contesta também a glosa de créditos calculados sobre a aquisição de **equipamentos de proteção individual (EPI)**, que considera como essenciais para a segurança dos colaboradores da empresa, bem como decorreriam de imposição prevista na legislação trabalhista, cita acórdão do CARF para amparar sua argumentação. Aponta que as **despesas com movimentação de materiais** se enquadrariam no conceito de insumo previsto nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e manteriam relação com o seu processo produtivo, logo, gerariam créditos das contribuições, da mesma forma que os insumos utilizados para armazenagem de insumos. Quanto às glosas relativas às **embalagens**, considera que tais embalagens consistiriam em embalagens de apresentação e não meras embalagens de transporte, aderindo ao produto que segue ao consumidor final, logo se enquadrariam como bens empregados como insumos no processo produtivo. Sustenta que nos termos dos incisos II e XI do Art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as despesas com embalagem de apresentação e transporte gerariam créditos, posto que seriam necessárias ao transporte e acondicionamento dos produtos que comercializa. Novamente cita acórdão do CARF para amparar seus argumentos. Complementa que **os créditos relativos a "pallets"** também seriam essenciais ao seu processo produtivo, colaciona imagens para ilustrar a função destes "pallets" na manipulação dos "big bags", como uma proteção contra danos durante sua manipulação, mais uma vez, cita acórdãos do CARF para amparar seus argumentos.

Quanto às **despesas com tratamentos de resíduos** (serviço de destinação e disposição de resíduos, coleta de entulho, coleta de lixo, etc), defende que também se enquadrariam como uma das etapas do seu processo produtivo e portanto gerariam crédito de PIS/Cofins, vide precedente do CARF que cita. Conclui, finalmente, que a única exigência legal quanto ao creditamento de todas estas despesas, seria que sejam elas relativas às atividades da empresa, o que seria o caso em questão.

Encerra com os pedidos de que seja provida a sua manifestação de inconformidade para que seja reconhecida a nulidade dos lançamentos, considerando-se que a motivação para as glosas teria sido genérica. Também solicita que a conversão do feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não parem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados, indica o seu perito e seus quesitos, nos termos do art. 16, IV do Decreto n.º 70235/72. Finalmente, requer a reforma integral do despacho decisório para que seja reconhecida a legalidade dos créditos de PIS/COFINS apurados e, em consequência, deferidas as compensações realizadas. Ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido até a efetiva restituição.

A 2ª Turma da DRJ/POA, acórdão n.º 10-61.721, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

DESPEAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

FRETES. Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. Não é toda e qualquer operação que gerará direito a crédito em um regime não-cumulativo das contribuições sociais, o que não puder ser definido categoricamente como sendo despesa de armazenagem, não será capaz de produzir os créditos a serem abatidos da contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins.

CRÉDITO. SERVIÇOS ADUANEIROS. Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação que, prevista em lei, geraria crédito, não se reconhece o direito em relação às demais despesas relativas aos serviços aduaneiros, despesas com transportes, apoio logístico e afins, como armazenagem, transbordo, transporte de graneis, com uso de terminal portuário, com despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem, que também não compuseram a mesma base de cálculo.

Em recurso voluntário, a empresa reitera os argumentos de sua defesa anterior e aponta a nulidade da decisão recorrida, por falta de análise e manifestação sobre todos os argumentos tecidos em manifestação de inconformidade. Ao final, requer:

“a) que seja reconhecida a **nulidade** do lançamento, considerando-se que houve vício de fundamentação na decisão da DRJ, nos termos da fundamentação retro;

b) **reformular integralmente** o acórdão recorrido para reconhecer os créditos de PIS/COFINS apurados pela contribuinte, tanto com relação aos fretes entre estabelecimentos, e, em consequência, deferir/homologar as compensações realizadas, tudo nos termos da fundamentação;

c) a despeito da Recorrente ter demonstrado e comprovado exaustivamente seu direito aos créditos, restando ainda dúvidas por parte destes julgadores, seja convertido o feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não parem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados para a atividade da Recorrente. Sendo deferida a perícia, desde já, indica o seu Perito e seus Quesitos, em anexo, nos termos do art. 16, IV do Dec. n.º 70235/72;

d) e, ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até a efetiva restituição dos créditos à Recorrente.”

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Da nulidade

Em primeiro lugar, há de se destacar que o objeto destes autos é o pedido de ressarcimento/compensação, não há falar-se em “lançamento”.

A Recorrente alega a nulidade do ato da fiscalização, que não teria fundamentado o motivo que levou às glosas de cada um dos dispêndios relacionados às suas operações, violando o princípio da motivação, cerceamento ao direito de defesa e a violação ao devido processo legal administrativo. Assim, sua atividade específica não teria sido analisada.

Entendo que estão ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, pois todas as glosas foram listadas, analisadas e fundamentadas no inciso II, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003. Tem-se que as planilhas de cálculo e demonstrativos integram a informação fiscal, mostrando-se hígdas.

Quanto ao acórdão da DRJ, aponta que deixou de abordar pontos essenciais para o deslinde da controvérsia trazidos na manifestação de inconformidade, tais como (i) as especificidades do produto final produzido pela Empresa; (ii) violação à isonomia caso a glosa seja mantida; e (iii) se os fretes da Recorrente se referem a produtos acabados ou inacabados. Isso porque, o produto final produzido possui propriedade químicas específicas que demandam cuidados especiais com sua armazenagem e transporte.

Mais uma vez, não há nulidade, a decisão especificamente apontou os motivos pelos quais entendeu que os dispêndios pleiteados como insumo não tinham essa natureza. E,

fixou a premissa de análise como o restrito, das Instruções Normativas n.º 404/2004 e 247/2002, vinculantes à época do julgamento:

A fiscalização deixa claro em seu relatório o entendimento de que o recorrente incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a serviços e materiais, não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço utilizado no processo produtivo da empresa (e não incorporado ao ativo imobilizado) ou que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles que integraram ou que efetivamente tiveram ação direta sobre o produto em elaboração.

(...)

Temos que no conceito do termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, **tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.**

(...)

Dessa forma, em que pesem os argumentos trazidos no recurso, inclusive com a juntada de laudo técnico/jurídico produzido por eminente jurista, o conceito de insumo **não pode ser ampliado irrestritamente** como pretende o impugnante, pois isso além de contrariar os dispositivos legais citados, significaria também o desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e o esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

Por todo exposto, entendo como corretas todas as glosas efetivadas pelo procedimento fiscal, pois em nenhuma delas é possível concordar com a alegação de que se enquadrariam dentro do conceito de insumo legalmente previsto.

Portanto, não há máculas nas decisões proferidas nestes autos.

Conceito de insumo e atividade da empresa

A controvérsia dos autos é fundamentalmente o aproveitamento de créditos, como insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

O conceito de insumo que norteou a auditoria fiscal dos créditos solicitados pela empresa foi o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas Instruções Normativas da Receita Federal n.º 247/2002 e 404/2004, 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o

utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 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 n.º 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018). Esse é o limite interpretativo para a análise neste processo.

A Recorrente exerce as seguintes atividades, segundo o seu objeto social:

Comércio, armazenagem, industrialização, importação e exportação de fertilizantes, simples ou compostos, matérias-primas correlatas e corretivos do solo; a produção, importação, exportação e comércio de mercadorias e insumos relacionados com as atividades agrícolas e pecuárias, tais como sementes, lonas, defensivos, máquinas e implementos agrícolas; o exercício de atividade de representação comercial, compreendendo o agenciamento de vendas e intermediação de negócios, ressalvados os que dependem de prévia autorização governamental; pesquisa e aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; prestação de serviços de agenciamento, afretamento e transporte marítimo nacional e internacional e como entidade estivadora para armadoras nacionais e estrangeiras, bem como na prestação de serviços correspondentes à movimentação, conferência, conserto, arrumação e armazenagem de cargas de qualquer espécie a bordo de embarcações ou em terra, inclusive a prestação de serviços de logística, por terra a água, e também de movimentação e armazenagem de cargas a terceiros; prestação de serviços de transportes terrestres, marítimos e fluviais, compreendendo inclusive o agenciamento destes serviços, por conta própria ou de terceiros; participação no capital social de outras sociedades, mesmo que de outros setores econômicos, como sócia ou acionista, através de recursos próprios ou provenientes de incentivos fiscais; fornecimento de água potável para navios; importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição e comercialização de produtos químicos nitrogenados para uso industrial incluindo: amônia e suas soluções, ureia e suas soluções, nitrato de cálcio e suas soluções, nitrato de amônia de alta e baixa densidade e suas soluções, CO₂ e ácido nítrico em diversas concentrações, produtos e equipamentos para controle de emissão de NO_x, produtos e equipamentos para controle de odor (H₂S), e produtos químicos em geral; importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição, comercialização e locação de tanques de armazenagem e abastecimento, equipamentos de aplicação e dosagem e sistemas de telemetria relacionados à atividade; importar, industrializar e comercializar produtos destinados à alimentação animal; desenvolvimento e licenciamento de sistemas ou programas de computador (software).

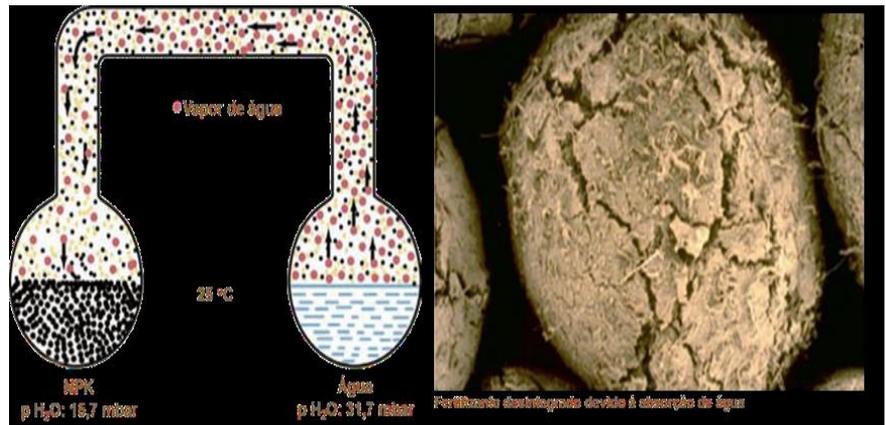
Tece os esclarecimentos sobre o seu produto “fertilizante”, nesses termos:

As propriedades mais importantes do produto para manuseio, armazenamento e espalhamento são:

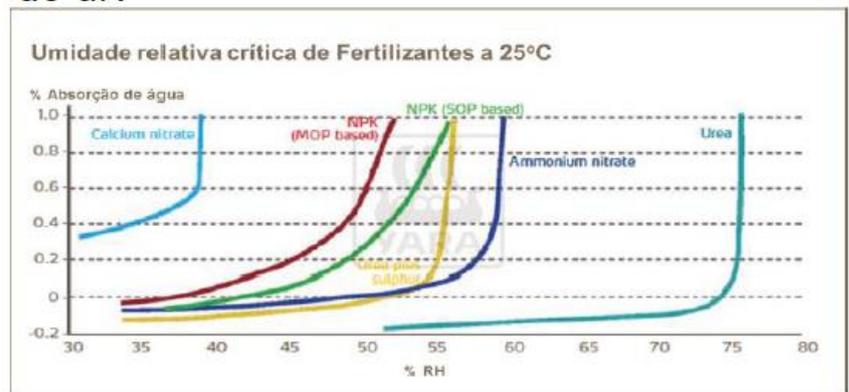
- Higroscopicidade
- Empedramento
- Formato e distribuição do tamanho da partícula
- Força da partícula e resistência mecânica
- Tendência a gerar poeira e partículas finas
- Densidade aparente
- Compatibilidade (química e física)

Higroscopicidade

O ar contém umidade em forma de vapor d'água e, portanto, exerce uma pressão de vapor d'água (p_{H_2O}) que é determinada pela umidade e pela temperatura. O ar quente pode conter mais água do que o ar frio. O teor de água é expresso pela umidade relativa (UR).



Quando o ar está saturado de vapor d'água, a umidade relativa é de 100%, e 50% se a metade estiver saturada. O vapor d'água irá se mover da pressão de alta para baixa. A 30°C, o ar pode conter 30,4 g de água por m³ (UR 100 %). A pressão do vapor d'água do ar varia com a umidade e a temperatura do ar.



Todos os fertilizantes são mais ou menos higroscópicos, o que significa que começam a absorver umidade a uma quantidade específica ou a uma certa pressão de vapor d'água. Alguns fertilizantes muito higroscópicos atraem umidade com mais facilidade e a uma umidade mais baixa que outros. A absorção de água ocorre se a pressão do vapor d'água do ar exceder a pressão do vapor d'água do fertilizante.

A absorção de umidade durante o armazenamento e o manuseio irá reduzir a qualidade física. Ao conhecer a temperatura e a umidade do ar e a temperatura de superfície do fertilizante, pode-se determinar se a absorção de água irá ocorrer ou não.

Normalmente, a curva de absorção de água sobe lentamente a uma baixa umidade (conforme ilustrado), mas a um certo patamar ou uma faixa de umidade, ela começa a aumentar vertiginosamente. Essa umidade é chamada de umidade crítica do fertilizante. A umidade crítica cai quando a temperatura aumenta.

Uma absorção significativa de água possui consequências indesejáveis para produtos fertilizantes:

- As partículas ficam, aos poucos, moles e pegajosas
- O volume das partículas aumenta
- As partículas começam a rachar
- Branqueamento, mudança de cor
- Diminuição da força da partícula
- Aumento da tendência ao empedramento
- A formação de poeira e partículas finas aumenta
- O chão do depósito fica úmido e escorregadio
- O nitrato de amônio estabilizado perde termoestabilidade
- A qualidade do espalhamento pode ser comprometida
- Entupimento de equipamento
- Aumento da desconformidade às especificações

(...)

Uma combinação de dois componentes pode ser mais higroscópica do que os componentes por si sós, como pode ser visto no gráfico.

Empedramento

A maioria dos fertilizantes tende a sinterizar ou empedrar durante o armazenamento. Esse empedramento ocorre devido à formação de fortes pontes cristalinas e forças adesivas entre os grânulos. Vários mecanismos podem estar envolvidos; aqueles de maior importância parecem ser:

- Reações químicas no produto final
- Dissolução e recristalização de sais fertilizantes na superfície da partícula
- Forças adesivas e capilares entre superfícies

O empedramento é afetado por vários fatores:

- Umidade do ar
- Temperatura e pressão ambiente
- Teor de umidade do produto
- Força e formato da partícula
- Composição química
- Tempo de armazenamento



Pontes de cristais entre as partículas de fertilizante causam rachamento

A tendência de empedramento permanece baixa se esses parâmetros forem controlados. Além disso, a aplicação de um agente anti-empedramento adequado geralmente é necessária. Há pequenas tendências ao empedramento no nitrato de

cálcio, mas é um fenômeno muito importante em NPKs, NA e Ureia. O revestimento de fertilizantes diminui a taxa de absorção de água dos produtos.

Formato e distribuição do tamanho da partícula

Os grânulos de fertilizante possuem uma superfície lisa e brilhosa, ao passo que a superfície dos grânulos podem variar bastante; normalmente, os grânulos são mais ásperos e irregulares que as esférulas. A cor da superfície da partícula pode variar de acordo com as matérias-primas usadas no processo ou devido aos pigmentos minerais ou orgânicos acrescentados para colorir as partículas.

A distribuição do tamanho da partícula é importante para as propriedades de espalhamento e as tendências de segregação. É especialmente importante se o componente está em misturas a granel.

(...)

A resistência ao esmagamento de partículas de fertilizante difere bastante conforme a composição química. A resistência ao esmagamento medida para vários tipos de fertilizante é ilustrada na tabela. A absorção de água possui efeitos negativos sobre a maioria dos fertilizantes. As partículas podem ficar pegajosas e tendem a se desintegrar.

A resistência mecânica é a capacidade do fertilizante de resistir às pressões impostas a eles na cadeia de transporte. A resistência mecânica depende da estrutura de superfície e da resistência da partícula.

Formação de poeira



A poeira excessiva durante navio de carga

Grandes quantidades de poeira de fertilizante podem causar desconforto no local de trabalho. Portanto, na maioria dos países, a emissão de poeira nas operações de manuseio é restringida por lei. Poeira e partículas finas normalmente surgem durante o manuseio, a partir de:

- Absorção de água;
- Fraqueza da estrutura de superfície e baixa resistência da partícula;
- Baixa resistência mecânica;
- Pressões mecânicas na cadeia de transporte;

- Desgaste por equipamento (raspadeiras, transportadores de parafuso, colheitadeiras etc).

Densidade aparente

A densidade aparente ou o peso por volume (kg/m³) variam entre os tipos de fertilizante. As variações na distribuição de partículas causadas pela segregação irão influenciar a densidade aparente. Para o espalhamento mecânico, é importante que as variações dentro de um produto específico sejam mínimas.

Compatibilidade química e física

A compatibilidade está relacionada principalmente à mistura de diferentes fertilizantes, contaminação cruzada e outros problemas de segurança e/ou qualidade, por exemplo, empedramento, enfraquecimento, formação de poeira e perda de resistência à decomposição térmica, no caso do nitrato de amônio.

(...)

Crédito pleiteado a título de fretes

Em apertada síntese, as glosas de créditos foram relacionadas a fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, seja de matéria-prima (produtos inacabados) ou de produtos acabados, por não se enquadrarem nas operações de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Sustenta a Recorrente que cabe o creditamento de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização (representam a maioria dos dispêndios), seja de produtos acabados, por todos eles se enquadrarem no conceito de insumo na atividade desenvolvida pela Recorrente.

Cito a explicitação dos fretes no processo produtivo da Recorrente:

1 - Fretes Inbound:

Porto->Unidade

Transporte realizado para retirar produto do porto e leva-lo até a unidade. Na chegada a unidade, o caminhão entra em fila de descarregamento sendo direcionado para moega de descarregamento, em unidades que possuem sistema de esteiras, ou direcionado para o box específico da matéria prima.

Porto-> Armazém Externo

Transporte realizado para retirar produto do porto e lavá-lo a um armazém terceiro externo a unidade. Necessário quando não há disponibilidade de espaço dentro da unidade.

Armazém->Unidade

Transporte realizado para retirar material do armazém externo e leva-lo até unidade. A medida que os boxes da unidade apresentam espaços devido ao consumo na mistura, a matéria prima em armazém externo deve ser transportada até a unidade para preencher espaços vazios.

Unidade->Unidade (Transferência de MP)

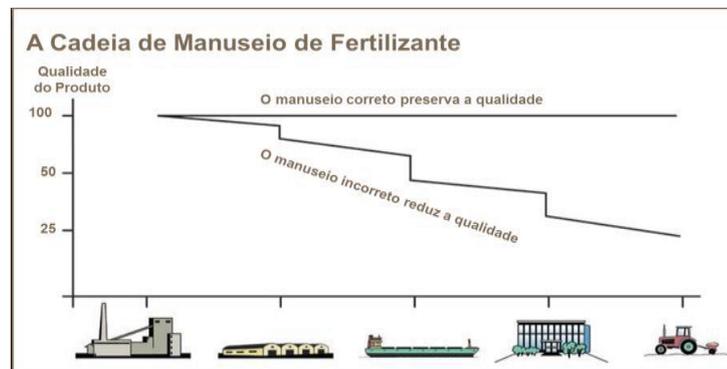
Transporte realizado entre unidades da Yara. Necessário quando existe desvio no plano de consumo da unidade de destino e o estoque da mesma não contém a matéria prima necessária para fabricação do produto que está na programação de entrega.

Frisa a empresa que é “impróprio considerar acabado o produto antes da mistura dos fertilizantes para composição da fórmula química contratada pelos consumidores”.

Indubitavelmente, os fretes Inbound são essenciais ao processo industrial do fertilizante, bem como são realizados no país (inclusive os de origem “porto” já que se realizam após a nacionalização do produto) e pagos para pessoas jurídicas aqui domiciliadas, são custos de produção (em fases de industrialização) relacionados com a aquisição e tratamento das matérias-primas, logo são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei.

Quanto aos fretes de produtos acabados, informa a empresa que os fertilizantes são higroscópicos, com absorção de umidade que apresenta perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo: “Por isso, é possível afirmar que o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura”. E ainda,

Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):



No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da Federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima – cerca de 5% dos fretes que pratica) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.

A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é imprescindível à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Em suma, deve ser revertida a integralidade das glosas relacionadas a frete.

Lauda segregação dos fretes

Aponta a Recorrente que:

Registre-se que no caso em tela não é da natureza da operação de fertilizantes a transferência de produtos acabados entre as unidades industriais, de modo que praticamente 95% são relativas matérias-primas e produtos intermediários (insumos no processo produtivo) que são transferidos de uma fábrica a outra, para que possam ser posteriormente misturados e ensacados no estabelecimento onde serão entregues ao distribuidor, ao comprador final do fertilizante. Eventual transferência de produtos acabados refere-se a operação não usual e bem menos relevante dentro do processo.

Assim, diante da necessidade de se diferenciar quais fretes seriam de matéria-prima ou produto acabado, anexou “parecer”, no qual se demonstra que os fretes de transferências contratados nos anos de 2015/2016, equivalem apenas a transporte de matéria-prima e produtos inacabados, portanto, indispensáveis, portanto, ao processo produtivo da Recorrente.

A planilha anexada importa para fase de execução da presente decisão. Isso porque, como já tratado acima, foi concedido o direito amplo de crédito dos fretes.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes aos fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, seja de matéria-prima (produtos inacabados) ou de produtos acabados.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora