



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.901349/2012-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.156 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de março de 2020
Recorrente PARÁ PIGMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

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

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/Cofins o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importa na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBARQUE DO PRODUTO ACABADO PARA EXPORTAÇÃO. FASE DO PROCESSO PRODUTIVO. DESCABIMENTO.

O embarque do produto acabado para exportação não configura etapa do processo produtivo, ainda que a empresa tenha uma estrutura operacional integrada e alto grau de verticalização.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. DESPESA COM ARQUEAÇÃO, MÃO-DE-OBRA, APOIO LOGÍSTICO PARA LEITURA DE CALADO, ENVASAMENTO DE SMALL BAGS E TAXA DE DESESTIVA. NÃO ENQUADRAMENTO.

Não se enquadram como insumo, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, as despesas relacionadas com arqueação, contratação de mão-de-obra para o lançamento de poitas, apoio logístico para leitura de calado, envasamento de *small bags* e taxa de desestiva quando tomadas por uma empresa que se dedica à produção de caulim, por não integrarem o processo produtivo e terem sido executadas após a sua conclusão.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE EQUIPAMENTO PARA ATIVIDADE DA EMPRESA. CONTRATAÇÃO DE Balsa PARA REALIZAÇÃO DE REPARO EM PORTO. NÃO ENQUADRAMENTO.

Para uma empresa que tem como atividade a produção de caulim, a contratação de balsa e rebocador para remoção de estruturas metálicas e de concreto submersas em decorrência de acidente, ou seja, para fins de reparo no porto onde a mercadoria embarca, não configura o aluguel de máquina e

equipamento para atividades na empresa de que trata o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM E FRETE EM OPERAÇÃO DE VENDA. DESPESAS COM ESTUFAGEM DE CONTÊINERES. NÃO ENQUADRAMENTO.

A operação de estufagem de contêineres consiste em acomodação e unitização da mercadoria em uma unidade de carga, para o posterior transporte, não se confundindo com a armazenagem nem com o frete na operação de venda de que trata o inciso IX da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, em relação ao mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa às despesas com frete das notas fiscais nº 837, 868, 876, 877, 878, 879, 944 e 945, conforme consta no item 2.5 do voto. A conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões votou pelas conclusões quanto à manutenção da glosa ao aluguel de equipamento, ao serviço de ovação e à armazenagem de big bag em contêiner.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa e Larissa Nunes Girard (Presidente).

Relatório

Trata o processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não-cumulativo-Exportação no valor de R\$ 358.545,54, apurados no regime não-cumulativo e relativos ao 4º trimestre/2009, pedido esse cumulado com declarações de compensação de mesmo montante (fls. 2 a 41).

Por meio do Despacho Decisório às fls. 42 a 49, a Delegacia da Receita Federal em Belém decidiu pelo deferimento parcial do ressarcimento, no valor de R\$ 313.144,48, e homologou as declarações até o limite do crédito reconhecido.

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 52 a 71), por meio da qual alegou, preliminarmente, a nulidade da decisão por ausência de fundamentação legal, o que teria ocasionado o cerceamento do seu direito de defesa. Em relação ao mérito, defendeu seu direito ao creditamento sobre os custos com os serviços de arqueação, armazenagem e manuseio do produto exportado, movimentação da carga no porto, leitura de calado de navios, aluguel de guindastes e lançamento de poitas porque necessários para a produção e embarque do caulim a ser exportado, incidindo na hipótese do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Juntou Descritivo do Processo – Porto, as notas fiscais glosadas e decisões do Carf que respaldariam o seu entendimento quanto ao conceito de insumo, além dos documentos de constituição e de representação da empresa (fls. 73 a 213)

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-57.559 (fls. 216 a 220), por meio do qual afastou a preliminar de nulidade e deu provimento parcial, para reconhecer o direito ao creditamento relativo às despesas de armazenagem e manuseio do produto exportado (notas fiscais Dryport) e às despesas com aluguel de guindaste e outros equipamentos (notas fiscais Navport), mantendo as glosas em relação aos serviços de arqueação de navios, despesas administrativas, serviços de leitura de calado e em relação aos valores constantes de notas fiscais não apresentadas. Determinou que a autoridade administrativa apurasse o total dos créditos reconhecidos e homologasse a compensação até o limite do crédito suplementar reconhecido no julgamento.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

É válido o despacho decisório proferido por autoridade administrativa competente de conformidade com as normas legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CUSTOS/DESPESAS. INSUMOS. CRÉDITOS.

Os custos/despesas incorridos com armazenagem e manuseio de produto exportado (Dryport) e com aluguel de guindaste e outros equipamentos (Navport) constituem insumos e geram créditos da contribuição, passíveis de ressarcimento/compensação.

DESPESAS. DIVERSAS.

As despesas com arqueação de navio (Bereau), com leitura de calado de navio (Navport), administrativas (Fortesolo) e despesas cujas notas fiscais respectivas não foram apresentadas não constituem insumos nem geram créditos da contribuição, passíveis de ressarcimento/compensação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/01/2013

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO.

Reconhecida a certeza e liquidez de parte do crédito financeiro reclamado pelo contribuinte, homologa-se a Dcomp até o limite do valor reconhecido.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A DRF/Belém apurou o crédito decorrente do julgamento de primeira instância, conforme determinado pela DRJ, Informação nº 29/2015 (fls. 223 a 225), e providenciou a sua ciência em conjunto com o Acórdão, o que se deu em 11.08.2015, conforme tela do sistema de rastreamento dos Correios à fl. 297.

O contribuinte protocolizou Recurso Voluntário em 09.09.2015 (fls. 235 a 260), conforme carimbo na página inicial, no qual retomou as alegações da Manifestação de Inconformidade, tanto em relação à preliminar de nulidade do Despacho Decisório quanto em relação ao mérito. Apresentou resumidamente seu processo produtivo e reiterou que as despesas relativas a arqueação de navios, leitura de calado, desestiva, envase e desenvase de *big bags*, ovação e armazenagem de *big bags* em contêineres e lançamento de poitas estavam contidas no conceito de insumo, por sua pertinência e essencialidade com o embarque do caulim, última etapa de produção da recorrente. Relacionou as notas emitidas pela Navport que se referem a

despesas de armazenagem e frete na operação de venda e que deveriam, por esse motivo, ter a glosa revertida por enquadrarem-se no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Defendeu, ainda, que fosse reconhecido o direito ao creditamento da despesa com aluguel de balsas e rebocadores com base no inciso IV do art 3º da Lei nº 10.637/2002.

O Recurso foi instruído com a cópia de rastreamento de entrega de correspondência emitido pelos Correios e as notas fiscais citadas (fls. 261 a 295).

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade

Afirma a recorrente que o Despacho Decisório não traz qualquer indício da razão pela qual foi indeferido o pedido de ressarcimento, constando apenas como base legal a Lei nº 10.637/2002, sem identificar especificamente qual dispositivo teria sido infringido. Ademais, a motivação deveria ter sido exposta de forma mais clara e precisa, tendo a recorrente conseguido compreender os fundamentos da decisão apenas por sua própria diligência. Por isso, “tendo em vista a ausência de enquadramento legal da infração supostamente cometida pela recorrente”, arguía a nulidade do ato administrativo por preterição do direito de defesa.

Parece-me que a recorrente se confundiu, pois tanto a jurisprudência colacionada quanto a argumentação final referem-se à auto de infração, ao passo que neste processo temos por objeto um pedido de ressarcimento. Neste contexto, em que o contribuinte toma a iniciativa de pleitear crédito contra a Fazenda Pública, entendo que tais argumentos não são oponíveis, descabendo reclamar contra a ausência de enquadramento legal da infração cometida, já que inexistente infração.

Este caso se iniciou com a transmissão de um PER/Dcomp, por meio do qual o contribuinte requereu o ressarcimento de créditos de PIS/Pasep-Exportação relativos ao 4º trimestre/2009 no valor de R\$ 358.545,54, sendo tal crédito calculado a partir das notas fiscais emitidas contra o contribuinte no período de apuração.

O exame dos autos nos mostra que a Unidade de Origem solicitou ao contribuinte que encaminhasse as notas fiscais que teriam originado o crédito para efetuar a análise do pedido. Concluiu-se pelo deferimento parcial do ressarcimento e enviou-se ao contribuinte, anteriormente à emissão do Despacho Decisório, o Ofício Seort/DRF BEL nº 7.121/2012, exclusivamente com o objetivo de dar a conhecer quais foram as glosas efetuadas e a sua motivação (fls. 143 a 167).

Extrai-se o trecho relativo ao detalhamento das glosas relativas a 2009:

2009 – TABELA DE NOTAS FISCAIS EXCLUÍDAS ACVILAC

A Nota Fiscal da empresa ACVILAC trata de serviços de contenção de encosta, não estando incluído no processo produtivo e nem gera direito a crédito de PIS/COFINS, por isso será glosada.

(segue o número da NF, data de emissão e valor)

2009 – TABELA DE NOTAS FISCAIS EXCLUÍDAS BEREAU (SIC)

As Notas Fiscais da empresa Bereau (sic) Veritas tratam de serviços arqueação, não estando incluídas no processo produtivo e nem geram direito a crédito de PIS/COFINS, por isso serão glosadas.

(segue a relação das notas glosadas, com número, data de emissão e valor)

2009 – TABELA DE NOTAS FISCAIS EXCLUÍDAS DRYPORT

As Notas Fiscais da AMAZON DRYPORT tratam de despesas com armazenagem e manuseio de produto a ser exportado. No caso da armazenagem é exequível a inclusão dos gastos dos crédito de PIS e COFINS. Ocorre que esta não é a única despesa apresentada nas notas fiscais. Há despesas de manuseio de carga que foram incluídas na apuração dos créditos de PIS e COFINS. Os valores indevidos serão glosados.

(segue a relação das notas glosadas, com número, data de emissão e valor)

2009 – TABELA DE NOTAS FISCAIS EXCLUÍDAS FORTESOLO

As notas fiscais da FORTESOLO que tratam de movimentação de carga em porto são despesas administrativas não inclusas no processo produtivo. Por esta razão serão glosadas. As notas fiscais referentes à armazenagem não serão glosadas.

(segue a relação das notas glosadas, com número, data de emissão e valor)

2009 – TABELA DE NOTAS FISCAIS EXCLUÍDAS IMERYS

As Notas Fiscais Avulsas cujo prestador do serviço é a empresa IMERYS, identificadas no arquivo RESUMÃO com RCC tratam de cessão de direito de uso de instalações portuárias para embarque do produto final da empresa Pará Pigmentos. São dispêndios que não se incluem no processo produtivo da empresa, não gerando direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS.

(segue a relação das notas glosadas, com número, data de emissão e valor)

2009 – TABELA DE NOTAS FISCAIS EXCLUÍDAS NAVPORT

As Notas Fiscais da NAVPORT tratam de dispêndios referentes a serviços de leitura de calado de navios do Porto da Pará Pigmentos. Trata-se de serviço final não incluso no processo produtivo da empresa Pará Pigmentos, não gerando, portanto, direito a crédito de PIS/COFINS. Por isso serão glosadas.

Outro serviço final é a locação de guindaste que não está atrelada ao processo produtivo da interessada, por isso será glosado. Ressalte-se que há outros equipamentos alugados sem descrição do seu tipo. Essas notas fiscais serão glosadas por não se saber a qual equipamento se refere e se o mesmo é utilizado no processo produtivo da empresa.

Além dos serviços acima citados, há dispêndio com mão-de-obra por serviços prestados que também serão glosados. As razões são as mesmas antes elencadas.

(segue a relação das notas glosadas, com número, data de emissão e valor)

2009 – NOTAS FISCAIS NÃO APRESENTADAS

(segue a relação das notas não apresentadas, com número, data de emissão e valor)

Ressalta-se que até o envio deste Ofício não havia ainda uma decisão definitiva proferida pela autoridade competente. O Ofício consistiu na comunicação ao contribuinte do resultado de uma análise, da qual ele tomou ciência em 03.05.2012, conforme assinatura à fl. 143.

Diante desse resultado preliminar, a recorrente poderia ter apresentado contrarrazões ou os documentos faltantes, mas não adotou nenhuma providência nesse sentido, haja vista que meses mais tarde foi proferido o Despacho Decisório nos exatos termos do Ofício.

A partir do que foi descrito, vê-se que houve interação entre a Fazenda e o contribuinte durante todo o processo. E que o contribuinte já estava ciente do teor do Despacho Decisório bem antes de sua emissão, que se deu apenas em 2013.

O Despacho Decisório, neste caso, é apenas o ato que oficializa a análise realizada anteriormente. Nele consta a informação de que os anexos são parte integrante da decisão, dentre eles o Ofício Seort/DRF BEL nº 7.121/2012. Como anexos deste Despacho, que estão inclusive disponíveis para consulta pública no sítio da Receita Federal, consta a consolidação das glosas efetuadas, organizada por tabelas com o valor mensal glosado por empresa emissora da nota fiscal, bem como o detalhamento das compensações (fls. 44 a 49).

É certo que o Despacho Decisório, isoladamente, não contém todas as informações necessárias para que se compreenda o fundamento da decisão, mas a decisão não se restringe a este único documento. Logo, não procede a alegação de dificuldade para compreender a motivação do ato, menos ainda de direito de defesa preterido, tanto assim que apresentou com sua Manifestação de Inconformidade algumas das notas fiscais faltantes, explicações sobre o seu processo produtivo e argumentos sobre o eventual equívoco nas glosas. Cerceamento do direito de defesa implica a demonstração do real prejuízo na compreensão da matéria ou a demonstração da impossibilidade de se defender, o que não ocorreu neste caso.

Por esse motivo, rejeito a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

Mérito

A partir da decisão prolatada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, este Conselho ficou vinculado à aplicação do conceito de insumo ali definido, uma vez tratar-se de decisão definitiva em julgamento na sistemática dos Recursos Repetitivos.

Assim, no tratamento da matéria deve ser adotado o seguinte entendimento, na forma como expresso na ementa:

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. (grifado)

Entretanto, para viabilizar a aplicação desse conceito, que carece de alguma objetividade, faz-se necessário trazer as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como suas:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, **há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.**(grifado)

Ainda nesta busca de um contorno mais preciso dos parâmetros a serem adotados na análise da matéria, trago a idéia da subtração, na forma como posta no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG pelo Ministro Mauro Campbell Marques, como método para se testar o critério da essencialidade no caso concreto, já que no trecho acima é abordada de passagem. A ver:

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e **cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.** (grifado)

Um outro aspecto que deve ser apontado neste preâmbulo diz respeito aos embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, que tiveram provimento negado pelo Tribunal Superior, por não ter sido a questão suscitada anteriormente. Tais embargos visavam ao esclarecimento sobre a possibilidade de se tratar como insumos as despesas cujo creditamento é expressamente vedado pela legislação.

Diante da não manifestação do STJ sobre esse aspecto, devo externar a minha interpretação. Cabe ressaltar, inicialmente, que toda a discussão sobre o conceito de insumo restringe-se à hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Como decorrência, nos casos em que a hipótese de creditamento foi tratada de forma apartada, em inciso próprio, como energia elétrica, armazenagem ou transporte, por exemplo, não cabe discuti-los como se insumos fossem nem, menos ainda, trazer os aspectos de essencialidade e relevância para fins de sua definição, que são critérios exclusivos para insumos. Da mesma forma, naqueles casos em que é expressamente vedado em lei o desconto de créditos, apesar de estarem perfeitamente caracterizados como insumo, de nada adianta discutir a sua essencialidade ou relevância.

Dessa forma, podemos resumir que o conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de: i) essencialidade, assim considerado o item por sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerado o item por sua importância ou, mesmo quando não seja indispensável para o processo produtivo ou para a prestação do serviço, integra o processo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Para além desses dois critérios (exclusivos para o inciso II do art. 3º), temos as hipóteses expressas de permissão ao creditamento (os demais incisos do art. 3º) ou as hipóteses de vedação ao creditamento (§§ 2º e 3º do art. 3º).

Por fim, a aferição do atendimento à condição para ser considerado insumo deve ser feita casuisticamente, a partir da análise do processo produtivo ou da atividade desenvolvida pela empresa.

Esclarecidas as premissas adotadas, parte-se para a análise do caso concreto.

Segundo consta do Recurso Voluntário, a recorrente é produtora de pigmentos à base de caulim, principalmente para a indústria de papel. Suas atividades englobam a mineração e industrialização do caulim em pó, compactado e líquido, destinando-se a maior parte de sua produção para a exportação.

Após o julgamento em primeira instância, restaram glosadas as notas emitidas por Bureau Veritas, Navport e Fortesolo. Para facilitar a análise, retornei ao critério adotado pela fiscalização, de organizar a glosa por empresa emissora, e não pelo tipo de serviço, critério adotado pela DRJ, já que uma mesma empresa presta serviços variados, passíveis de serem enquadrados em diferentes incisos.

Quanto à glosa das notas fiscais não apresentadas, como não se contestou tal ponto na primeira instância, naquele momento tornou-se definitiva, por preclusão.

Passemos à análise dos itens.

1. Bureau Veritas (serviço de arqueação)

A fiscalização entendeu que serviços de arqueação não se incluíam no processo produtivo da empresa e glosou as 3 notas fiscais emitidas pela Bureau Veritas no período, NF nº 28.796, 29.324 e 29.817 (fls. 293 a 295).

Sobre a matéria, a recorrente manteve a mesma linha de defesa ao longo do processo, no sentido de que se trata de insumo, inciso II, porque o embarque de caulim é a última etapa de produção, em uma estrutura operacional integrada que engloba as atividades de mineração, industrialização e embarque, sendo a arqueação atividade essencial na determinação da quantidade de caulim embarcado, o que assegura o devido controle do estoque e as medições para fins fiscais. Ressalta que a arqueação guarda relação de pertinência e essencialidade com o embarque, etapa final do seu processo produtivo.

O fato de uma empresa ter uma estrutura operacional integrada não transforma a atividade de embarcar o produto pronto, acabado, em etapa do processo produtivo. A referência para a determinação dos limites do processo produtivo não se dá pela forma como a indústria resolveu se organizar ou pelo seu nível de verticalização, mas pelo fato de o produto encontrar-se pronto, acabado.

Considero também que a defesa do embarque como parte do processo produtivo decorre de um conceito superado, de que todo e qualquer custo necessário para a geração das receitas da pessoa jurídica deve ser entendido como insumo, posição indefensável e inaplicável após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, em que consta expressamente do voto que não se adota um conceito tão amplo como o da legislação do Imposto de Renda.

Por consequência, impossível classificá-la como insumo, pois se trata de serviço prestado após concluída a produção do caulim, depois que o caulim deixou a unidade produtiva. A bem da verdade, na fase em que se realiza a arqueação o produto já está prestes a deixar o país.

Assim, restaria como única possibilidade para creditamento que fosse enquadrada como armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus fosse suportado pelo vendedor – inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, mas nem a Recorrente ousa defender essa tese.

Sem sombra de dúvida, o serviço de mensuração e pesagem da carga embarcada não se confunde nem com armazenagem, pois que realizado após a saída da carga da situação de

armazenada, nem se confunde com o frete, pois que realizada antes de se iniciar o transporte marítimo, sem mencionar que essa despesa não foi paga nem ao depositário, nem a um transportador marítimo.

Em se tratando dos demais incisos do art. 3º, que não o inciso II – insumo, entendo que deve ser adotada a interpretação literal de que trata o art. 111 do CTN, já que o reconhecimento de crédito contra a Fazenda Nacional acarreta exclusão de crédito tributário. Não se discute se o texto legal é justo. Está vigente e deve ser aplicado na forma como o legislador estabeleceu – armazenagem ou frete, o que não inclui as demais atividades, preparatórias ou paralelas.

Por esse motivo, mantenho a glosa em relação ao serviço de arqueação – notas fiscais da Bureau Veritas.

2. Navport (aluguel de equipamento, serviço de mão-de-obra, apoio logística para leitura de calado e arqueação, ovação, transporte de big bags)

Segundo a fiscalização, as Notas Fiscais da Navport tratam de dispêndios referentes a serviços de leitura de calado de navios, serviço final não incluso no processo produtivo da empresa e que não gera, portanto, direito a crédito de PIS/Cofins, assim como os equipamentos alugados sem qualquer descrição do seu tipo e utilização, bem como o dispêndio com mão-de-obra.

A Recorrente entende que as notas emitidas pela Navport abrangem serviços diversos, que se enquadram ora como insumo, ora como armazenagem, frete ou aluguel, devendo cada serviço ser analisado conforme sua natureza, com o que concordo.

Separaremos, então, as notas da Navport pelo tipo de serviço.

2.1 – Aluguel de equipamento - NF nº 18 (fl. 283)

Defende a Recorrente que esta despesa seja enquadrada no inciso IV, que trata dos alugueis de máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa.

Esta glosa deve ser mantida pois a nota fiscal foi emitida em setembro/2009, fora, portanto, do período de apuração de que trata este processo (4º trimestre/2009). Ademais, refere-se à contratação de balsas e rebocadores para remoção de estruturas metálicas e estacas de concreto submersas em decorrência de acidente com uma balsa. Conserto, manutenção ou reparo no porto de embarque não guarda nenhuma relação com a produção de caulim, não se enquadrando na hipótese do inciso IV – aluguel de máquina ou equipamento, utilizados na atividade da empresa. Por esses dois motivos, a glosa deve ser mantida.

2.2 – Serviço de mão-de-obra para lançamento de poitas - NF nº 59 (fl. 291)

A Recorrente defende que esta atividade seja considerada insumo, inciso II, pois guarda relação de pertinência e essencialidade com o embarque de caulim, última etapa do seu processo produtivo.

É o mesmo argumento trazido para a arqueação, e me aproveito do raciocínio desenvolvido no item 1 sobre a impossibilidade de se tratar embarque como parte do processo produtivo. Ademais, esta glosa deve ser mantida porque não se credita por despesa na contratação de mão-de-obra. Inexiste previsão legal

para tal, não se cogita tratar o trabalho humano como insumo, como se pretende.

2.3 – Serviço de apoio logístico para leitura de calado e arqueação - NF nº 95 (fl. 292)

A Recorrente defende que esta atividade seja considerada insumo, inciso II, pois guarda relação de pertinência e essencialidade com o embarque de caulim, última etapa do seu processo produtivo.

É o mesmo argumento trazido no item anterior e na arqueação, e me aproveito do raciocínio desenvolvido no item 1 sobre a impossibilidade de se tratar embarque como parte do processo produtivo. Em adição, esta glosa deve ser mantida porque se trata de mera despesa administrativa, indefinida, sem explicação sobre o que seria exatamente apoio logístico, além de referir-se à atividade de arqueação que, como desenvolvido acima, não configura hipótese para creditamento. Se arqueação e leitura de calado não configuram hipótese para creditamento, menos ainda o apoio logístico para tais atividades.

2.4 – Serviço de ovação e armazenagem de big bag em contêiner – NF nº 93, 94, 131, 160 e 223 (fls. 267 a 271)

Defende a Recorrente que esta despesa seja enquadrada no inciso IX, que trata da armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Estas glosas devem ser mantidas porque, em realidade, referem-se ao serviço de estufagem de contêiner, atividade que não se enquadra nem como armazenagem nem, menos ainda, como frete. Na nota fiscal consta serviço de ovação, que é sinônimo de estufagem, e armazenagem de big bags em 30 contêineres, colocar os big bags dentro do contêiner, ou seja, não se está tratando realmente de armazenagem, mas de estufagem. Recentemente a CSRF proferiu decisão nesse sentido, de lavra do conselheiro Luiz Eduardo Santos, em que explica que o acondicionamento do produto pronto em contêiner não se confunde com o armazenamento propriamente dito, nem com o frete na operação de venda – Acórdão nº 9303-009.340, do qual se transcreve parte da ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM ESTUFAGEM DE CONTAINERS.

A operação de estufagem de containers se resume ao acondicionamento do produto pronto, portanto os respectivos gastos não se confundem com o custo de armazenagem nem com o frete na venda. Adicionalmente, por referirem-se a produtos acabados, não caracterizam insumo. Assim, não é possível o desconto de créditos sobre esses valores.

2.5 – Serviço de transporte terrestre de big bags – NF nº 766, 813, 837,868, 876, 877, 878, 879, 944 e 945 (fls. 272 a 281)

Defende a Recorrente que se enquadre a despesa no inciso IX, que trata da armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Esta é a única glosa que deve ser revertida porque refere-se de fato a pagamento de frete no transporte do caulim, do estabelecimento produtor até o porto. Inclusive, em que pese ter sido emitida pela mesma empresa, Navport, ao contrário dos itens anteriores, acobertados por meras notas fiscais de serviço, neste item temos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, com especificação do valor do frete pago e identificação dos caminhões transportadores. Uma vez que a legislação não diferencia o frete interno, do exportador até o local de embarque para o exterior, e o frete externo, que abrange o percurso internacional, considero que o termo “frete na operação de venda” abranja o trecho interno, tendo em vista que a mercadoria normalmente vai para o porto porque há uma venda acordada ou fechada.

Destaco que entre os conhecimentos de transporte há 2 cuja glosa deve ser mantida porque foram emitidos em setembro/2009 e referem-se, portanto, a período de apuração anterior – NF nº 766 e 813 (fls. 272 e 273). O presente processo trata apenas do 4º trimestre/2009.

Assim, das glosas realizadas nas notas da Navport, reconheço parcialmente o direito ao creditamento, na seguinte forma:

- **reverter** a glosa às NF nº 837,868, 876, 877, 878, 879, 944 e 945, às fls. 274 a 281;

- **manter** a glosa aos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 e, em relação ao item 2.5, apenas em relação às NF nº 766 e 813 (fls. 272 e 273).

3. Fortesolo (envasamento de *small bags*, taxa de desestiva e despesas reembolsáveis)

Foram glosadas seis notas emitidas pela Fortesolo por tratarem de despesas administrativas, não podendo serem consideradas, portanto, como parte do processo produtivo ou como insumo.

A Recorrente, por sua vez, insiste que se trata de insumo, pois tais notas tratam de serviços que guardam relação de pertinência e essencialidade com o embarque de caulim, última etapa da sua produção – argumento trazido em tópicos anteriores.

Neste item 3 temos ainda mais motivos para negar provimento, para além daqueles já mencionados ao tratar da arqueação, que adoto também como motivo de decidir nesta matéria. Há pontos obscuros sobre os pagamentos à Fortesolo e explicações que não se coadunam com os fatos.

As seis notas foram emitidas para serviços prestados para uma filial em Paranaguá, e não parecem guardar qualquer relação com o embarque de caulim, que nestes autos sempre se afirmou ocorrer no Pará.

Ademais, há notas para pagamento de desestiva, que é a movimentação da carga, ainda dentro do próprio navio, visando ao seu descarregamento – NF nº 7.246 e 7.263, às fls. 288 e 289. Pode ser que o descarregamento tenha sido realizado para efetuar um transbordo (transferir a carga de um navio para outro) ainda dentro de uma operação de exportação, mas pode ser que se trate de uma operação de importação. Não se sabe. De qualquer modo, a atividade realizada dentro do navio previamente ao descarregamento não é insumo, armazenagem ou frete. Portanto, devem ser mantidas as glosas às notas nº 7.246 e 7.263.

Já as NF n.º 7.154, 7.242 e 7.356 (fls. 285, 287 e 290) tratam dos serviços de envasamento de *small bags* e/ou desenvase de *big bags*, ou seja, tratam do ato de acondicionar a carga ou de trocar o contentor, de um grande para um pequeno ou vice-versa, em ambos os casos para fins de transporte, atividade igualmente sem qualquer relação com o processo produtivo, armazenagem ou frete.

E, por fim, a NF n.º 7.155 (fl. 286) que foi emitida para pagamento de despesas reembolsáveis, sem qualquer explicação sobre o que seja isso. Impossível creditar-se sobre algo indefinido.

Dessa forma, em relação às notas emitidas pela Fortesolo, entendo que a glosa deve ser mantida integralmente.

Conclusão

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, em relação ao mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa em relação às despesas com frete apenas das NF n.º 837,868, 876, 877, 878, 879, 944 e 945, às fls. 274 a 281, conforme consta no item 2.5 do voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard