



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.926545/2016-65
ACÓRDÃO	9303-017.046 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	NACIONAL MINERIOS S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CARGA E DESCARGA. NÃO CABIMENTO.

Conforme inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior. As despesas portuárias na exportação de produtos acabados, também não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas, com base no art. 3º, inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02 (Súmula CARF nº 232).

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigmático que, enfrentando questão fática equivalente, aplique de forma diversa a mesma legislação. No caso, a decisão apresentada a

título de paradigma não trata da mesma questão fática e normativa enfrentada no acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, para restabelecer as glosas em relação aos custos com serviços portuários (carga e descarga), bem como os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, por aplicação da Súmula CARF nº 217, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento apenas no que se refere a gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-017.042, de 25 de novembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10680.926537/2016-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3201-010.157, de 20/12/2022, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, cuja ementa, na parte de interesse, e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. CARGA E DESCARGA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um

determinado espaço, os gastos relativos a operações correlatas, como carga e descarga, observados os requisitos da lei.

(...)

CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. MINÉRIO DE FERRO BRUTO E BENEFICIADO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os gastos com frete no transporte de minério de ferro bruto ou beneficiado entre estabelecimentos da pessoa jurídica, observados os requisitos da lei.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os requisitos da lei, para reverter as glosas de créditos relativas a (i) despesas com os serviços portuários (descarga e embarque), (ii) aquisição de serviço de beneficiamento do minério de ferro prestado pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em cujas notas fiscais constar o destaque das contribuições PIS/Cofins, e (iii) fretes nas transferências de minério em estado bruto e minério beneficiado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento ao Recurso Voluntário, bem como os conselheiros Márcio Robson Costa e Marcelo Costa Marques d'Oliveira, que davam provimento integral ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.152, de 20 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10680.926535/2016-20, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem, os argumentos da Manifestação de Inconformidade e os pedidos do Recurso Voluntário estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

No julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado deu parcial provimento ao recurso interposto, para reverter as glosas de créditos relativas a (i) despesas com os serviços portuários (descarga e embarque); (ii) aquisição de serviço de beneficiamento do minério de ferro prestado pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), em cujas notas fiscais constar o destaque das contribuições PIS/Cofins; e, (iii) fretes nas transferências de minério em estado bruto e minério beneficiado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

No seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao direito à tomada de crédito de Pis e Cofins sobre os seguintes dispêndios:

- i) **Serviços Portuários (Descarga e Embarque) – Acórdãos Paradigmas 3401-011.072 e 9303-012.472;**

ii) **Frete de Produtos Acabados entre Estabelecimentos – Acórdãos Paradigmas 9303-013.649 e 9303-011.735.**

Cotejados os fatos, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para as matérias: “Crédito de Pis e Cofins. Serviços Portuários (Descarga e Embarque)”; e “Créditos de Pis e Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos”.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, manifestando, preliminarmente, contra o conhecimento do recurso interposto, nos termos abaixo transcritos:

Muito embora se intente demonstrar cotejo analítico entre as decisões que teriam interpretação divergente, é certa a ausência de cumprimento de requisitos legais para admissão e reconhecimento do Recurso Especial, uma vez que:

- (i) há indicação de controvérsia sobre o tema “fretes nas transferências de minério em estado bruto e minério beneficiado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica”, ou seja, sobre produtos em elaboração e produtos acabados, mas traz acórdão paradigma sobre apenas “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa”, demonstrando, assim, a total ausência de clara e correta indicação dos temas/dispositivos divergentes;
- (ii) há meras transcrições de ementas e votos, sem qualquer real cotejo entre as situações fáticas e jurídicas dos casos (recorrido e paradigma); e
- (iii) não há demonstração de prequestionamento sobre a matéria recorrida e uma demonstração objetiva de qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

No mérito, pugna para que a decisão recorrida seja mantida, pois reflete com coerência e razoabilidade o caso concreto, mantendo inalterada a decisão recorrida neste ponto.

Recurso Especial do Contribuinte

O contribuinte também interpôs Recurso Especial, o qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação acerca das seguintes matérias:

- (i) Alteração de Critério Jurídico - Acórdão paradigma 9303- 010.326.
- (ii) Crédito de PIS/Cofins. Frete na Aquisição de Mercadoria para Revenda - Acórdão paradigma nº 3301- 012.405.
- (iii) Crédito de PIS/Cofins. **Frete na Aquisição de Mercadorias Não Tributadas - Acórdão paradigma nº 9303-013.845**

Cotejados os fatos, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, somente para a matéria Crédito de PIS/Cofins. Frete na Aquisição de Mercadorias Não Tributadas. Em relação à matéria relativa à suscitada “(i) alteração de critério jurídico”, tem-se que: 1. A recorrente não demonstrou que os casos comparados tivessem semelhança nos fundamentos das decisões. 2. O

paradigma trata de outro tributo e outras circunstâncias. 3. A matéria não foi prequestionada e não foi embargada. Diante desses fatos, o despacho se tornou definitivo, não cabendo Agravo, nos termos do art. 71, §2º, inciso V do Anexo II do RICARF.

Irresignado, o contribuinte apresentou **Agravo**, o qual foi **REJEITADO** pelo Presidente da CSRF, confirmando o seguimento parcial ao Recurso Especial, na forma decretada pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Especial proposto, requerendo a sua negativa de provimento. Restando silente em relação ao conhecimento.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atesta o Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 2ª Câmara desta 3ª Seção. Contudo, em face dos argumentos apresentados em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado seguimento, entendo ser necessária uma análise mais detida dos demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023.

Crédito de Pis e Cofins. Serviços Portuários (Descarga e Embarque):

Como relatado, o primeiro dissenso jurisprudencial submetido ao crivo desta E. Câmara Superior, cinge-se em relação ao direito de crédito de Pis e Cofins sobre despesas com serviços identificados como operações portuárias. Trata-se de serviço de armazenagem de minério de ferro no Porto de Sepetiba, nos termos de contrato portuário, ou seja, todo o trabalho de recebimento do minério no porto, manuseio, armazenamento e carga no navio, estão suportados por este serviço contratado, e a apropriação destes créditos é feita com base no artigo 3º, IX da Lei 10.833/2002 (estendido para o PIS pelo artigo 15 da Lei nº 10.833/2002). Para tanto, indica como paradigma os **Acórdãos 3401-011.072 e 9303-012.472**.

Em contrarrazões, defende o recorrido que o recurso não atende aos requisitos regimentais para que seja conhecido, visto que não tem como se estabelecer a divergência na medida que “nos casos paradigmáticos as Recorrentes são pessoas jurídicas atuantes em ramos distintos da ora Recorrida, uma do seguimento agro, produtor de óleos vegetais em estado natural ou refinado, farelo de soja moído ou

peletizado, biodiesel, glicerina, lecitina etc. (paradigma Acórdão nº 3401-011.072) e produtora de cálcio silício (Acórdão nº 9303-012.472), e a análise se deu de forma casuística, de acordo com cada processo produtivo.

No presente caso, o acórdão recorrido reverteu as glosas sobre tais serviços, por entender que “*a lei não faz a redução da previsão do desconto de créditos nos termos propugnados pela Fiscalização e reafirmados pela DRJ, pois, no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o desconto de crédito encontra-se assegurado em relação à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”*. E conclui que “*a armazenagem só se realiza com as operações de entrada e saída dos produtos em um determinado recinto ou espaço, não se restringindo, portanto, ao período em que tais bens se encontrem depositados, razão pela qual o direito ao crédito se estende às operações de carga, descarga, organização e acondicionamento*”.

Nesse sentido, cito o trecho do voto que trata sobre o assunto:

I. Crédito. Serviços de operação portuária.

Segundo a Fiscalização, os serviços de operação portuária, abrangendo as atividades de descarga no pátio e embarque, ocorrem em etapa posterior ao processo produtivo, na operação de venda do minério de ferro, e, portanto, não se enquadrando como insumos, tratando-se, na verdade, de gastos genéricos (gastos com utilização de carregador de navio, viradores de vagão e correia transportadora), não se caracterizando, ainda, como operação de frete na venda ou de armazenagem em operação de venda.

O Recorrente, por seu turno, argumenta que as despesas com os serviços portuários (descarga e embarque) se referem a atividades indissociáveis à armazenagem e frete em operações de venda, compondo uma única prestação de serviço, essencial ao processo produtivo, razão pela qual também autorizam o desconto de crédito com base no conceito de insumo.

Alega, ainda, que, por ter a Receita Federal já reconhecido, em períodos anteriores, o direito ao desconto de crédito em relação a essas atividades, a posição adotada neste processo se configura alteração de critério jurídico, cujos efeitos não podem retroagir, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Argumenta, também, que, ainda que se admitisse a legitimidade da glosa desses créditos, dada a alteração de critério jurídico, não podia a autoridade administrativa exigir multa e juros de mora, conforme art. 100, parágrafo único, do CTN.

Analizando-se os fatos sob análise neste item do voto, deve-se ressaltar, de início, que a lei não faz a redução da previsão do desconto de créditos nos termos propugnados pela Fiscalização e reafirmados pela DRJ, pois, no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o desconto de crédito encontra-se assegurado em relação à “*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*.”

Inexiste na lei a regra segundo a qual o crédito só pode ser descontado em relação ao serviço de guarda de mercadorias, tratando-se, portanto, de uma construção interpretativa adotada pela Fiscalização e pelo julgador de piso.

Não se pode perder de vista que a operação de armazenagem pressupõe, além da guarda física das mercadorias, a entrada e a saída dos bens no recinto (transbordo), controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação etc.

O seguinte excerto conceitua muito bem a operação de armazenagem:

É muito comum ver pessoas confundindo os conceitos de armazenagem e estocagem, dada a similaridade inicial de ambos os termos. No entanto, saber no que cada conceito consiste ajuda numa melhor compreensão dos processos envolvidos nessa etapa dos serviços logísticos.

Estocagem ou estoque refere-se aos produtos guardados em determinado espaço físico, podendo ser considerada parte do trabalho exercido na armazenagem.

Já a armazenagem é um conceito muito mais amplo, referindo-se a todas as operações que são necessárias para manter um estoque, deslocar mercadorias e suprir lojas, fábricas e clientes.

Resumidamente, a armazenagem não é apenas um grande armazém onde estão colocadas todas as mercadorias, insumos e matérias-primas de uma empresa, mas sim um conjunto de funções que engloba todas as etapas de movimentação e de estoque dos produtos. (g.n.)

Nesse sentido, constata-se que a armazenagem só se realiza com as operações de entrada e saída dos produtos em um determinado recinto ou espaço, não se restringindo, portanto, ao período em que tais bens se encontrem depositados, razão pela qual o direito ao crédito se estende às operações de carga, descarga, organização e acondicionamento.

Além do mais, o referido inciso autoriza também, par a par com a armazenagem, o desconto de crédito em relação ao frete na operação de venda, hipótese essa que vem reforçar o fundamento ora adotado.

Sobre essa matéria, muito bem se manifestou o Recorrente, verbis:

Pois bem. Como primeiro passo da operação, **depois de beneficiado, o minério de ferro é transportado por linha férrea**, administrada pela concessionária MRS Logística, **para seu escoamento realizado no Terminal de Carga – TECAR, localizado no Porto de Itaguaí**, no Estado do Rio de Janeiro, operado pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional no período objeto do presente processo, qual seja, o ano de 2012.

Após chegar ao Porto de Itaguaí, **o trem é descarregado por meio dos viradores de vagões e o minério é armazenado, por meio de correias e empilhadeiras**, nos pátios de estocagem do Porto de Itaguaí.

(...)

Posteriormente, o minério é retirado do pátio de estocagem, por meio de retomadoras, e posicionadas na correia transportadora **para o embarque em navios** no terminal portuário para exportação.

(...)

Em suma, a operação acima ilustrada é objeto da prestação de serviço de operação portuária, prestada pela empresa Companhia Siderúrgica Nacional à Recorrente, que consiste nas atividades indissociáveis de descarga do minério de ferro no pátio de estocagem (armazenamento) do Porto de Itaguaí e posterior embarque da mercadoria nos navios para a exportação. (g.n.)

Esta turma julgadora já decidiu, por maioria de votos, nesses mesmos termos, verbis:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como carga e descarga, conservação, organização etc., observados os demais requisitos da lei.

(Acórdão nº 3201-009.425, j. 24/11/2021)

Logo, reverte-se a glosa sob comento, observados os demais requisitos da lei.

Por outro lado, o **Acórdão nº 3401-011.072**, primeiro paradigma invocado pela Fazenda Nacional, também tratou-se de crédito sobre **serviços portuários de carga e descarga** no porto de embarque no processo de exportação de farelo de soja. Naquela oportunidade, a maioria decidiu, com base nos fundamentos postos no julgamento do **Acórdão nº 9303-011.000**, que *“esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003”*.

A propósito, trago a colação o trecho da ementa e do voto vencedor sobre o tema:

SERVIÇOS DE CAPATAZIA E **SERVIÇOS PORTUÁRIOS DE CARGA E DESCARGA**. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga não dão direito ao crédito.

Voto

(...)

Nos termos constantes do relatório, a Recorrente apurou crédito sobre as operações de carga e descarga e serviços portuários. Analisando a matéria referente aos custos referentes às operações de exportação em conformidade com os conceitos que vem sendo adotado por este Conselho para definir as possibilidades de créditos nas apurações do PIS e da COFINS não cumulativos. Entendo, que as operações não estão incluídas no conceito de insumo e também não estão incluídas dentro do custo de frete de venda e, portanto, ao meu sentir, a legislação que rege a matéria não permite o aproveitamento de créditos decorrentes de serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos (despesas portuárias, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro dentre outros).

(...)

Diante do exposto, voto por manter as glosas das despesas referentes aos serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga realizadas pela Autoridade Fiscal. (grifou-se)

Já em relação ao segundo paradigma (Acórdão nº 9303-012.472), discute-se a possibilidade de crédito sobre os custos com “*Serviços utilizados no processo de exportação, especificamente quanto às despesas de capatazia*”, no processo de exportação de Cálcio Silício e suas modalidade. Naquela oportunidade restou decidido que: (i) são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo, não se enquadrando como insumos (inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003); (ii) “*as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003*, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa”.

Oportuna a transcrição da ementa e do voto:

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CAPATAZIA. NÃO CABIMENTO

Não há como caracterizar que despesas com capatazia - serviços portuários de exportação, seriam insumos do processo produtivo para a produção de minérios. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva realizada pelo Contribuinte.

Voto

(...)

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à seguinte matéria: Possibilidade de tomada de créditos de COFINS sobre os gastos com “Serviços utilizados no processo de exportação, especificamente quanto às despesas de capatazia”.

(...)

Feita a ressalva, apresento minhas considerações sobre os insumos questionados no Recurso Especial da Contribuinte. Antes, cabe esclarecer que o Contribuinte tem como objetivo econômico e social, a **fábricção, industrialização, comércio, importação e exportação de Cálcio Silício** e suas modalidades, outras ferroligas - tais como o Ferro, Silício, Cálcio, Silício Bário, Cálcio Silício Manganês dentre outras.

No Acórdão recorrido, restou assentado que “(...) *de sua leitura, não desponta a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de serviços utilizados fora do processo produtivo, como é o caso dos serviços de estiva e capatazia, contratados para a exportação de seus produtos. Portanto esses créditos não são permitidos por absoluta falta de previsão legal*”.

No que diz respeito aos serviços ligados ao processo de exportação, a **Contribuinte informa que tais despesas dizem respeito a serviços envolvidos no processo de exportação, ligados à armazenagem** (recepção, descarga, carregamento, arrumação e conservação), agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, **taxas de liberação**.

Pois bem. Analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que essas despesas portuárias realizadas com a exportação de seus produtos seriam insumos do processo produtivo para a industrialização dos minérios(Cálcio, Silício, outras ferroligas, como Ferro, Manganês, etc.). Explico.

Primeiro porque são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo. Segundo por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faça parte do processo de produção), na linha em que decidiu o STJ.

Saliente-se que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

(...)

Conclusão Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para no mérito, negar-lhe provimento. (grifou-se)

Nesse ponto, oportuno ressaltar que apesar da peculiaridade apontada pelo recorrido de que no caso posto trata-se de exportação de soja e milho em grãos, e nos acórdãos paradigmas de outros produtos (Acórdão nº 3401-011.072 - farelo de soja e Acórdão nº 9303-012.472 - Cálcio Silício e suas modalidades), não afasta a admissibilidade do recurso, pois a divergência aqui discutida é exclusivamente em relação à interpretação do inciso IX do art. 3º das Leis de Regência, em face do aproveitamento de crédito decorrente de serviços portuários vinculados à exportação de mercadorias, não existindo qualquer diferenciação ou discriminação essencial, na fundamentação das decisões contrastadas, acerca da natureza do setor produtivo das empresas.

Ante as considerações acima, penso que ao contrário do exposto pelo recorrido em suas contrarrazões, restou claramente comprovado o dissídio jurisprudencial quanto ao direito dos créditos sobre serviços portuários, aqui compreendido como carga e descarga de mercadoria para exportação, na medida que no Acórdão recorrido a Turma entendeu que cabível o direito de crédito de PIS e COFINS, no regime não-cumulativo, calculado sobre tais dispêndios, com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, já os paradigmas, com base no mesmo inciso, decidiu de foram diversas sobre os mesmos serviços, e que o fato de tratarem de empresas que atuam em seguimentos diversos e nada afeta a conclusão acima.

Portanto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional nesse ponto.

Créditos de Pis e Confins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos:

Em relação ao segundo tema proposto “frete de produtos acabados entre estabelecimentos”, ao contrário do defendido em contrarrazões, a divergência jurisprudencial, bem como da similitude fática é ainda mais latente, haja vista que as decisões contrastadas tratam sobre o direito de crédito sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, com base no inciso IX, do art. 3º da Lei 10.833/03, dando interpretação divergente acerca dos mesmos tipos de dispêndios, na interpretação da mesma legislação.

No caso, o acórdão recorrido entendeu que tais fretes poderiam gerar crédito sob o manto do inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003. Para compreensão, cito um trecho do voto:

Em relação ao transporte de produtos acabados, trata-se de despesas com frete entre estabelecimentos com destino final à exportação, hipótese essa alcançada pela previsão de desconto de créditos do inciso IX do art. 3º acima transcrito, pois, uma vez finalizada a fabricação de um produto, sua saída do estabelecimento com destino à exportação dá início à chamada “operação de venda” prevista na lei, já tendo esta turma julgadora decidido nos seguintes termos:

(...)

Logo, observados os demais requisitos da lei, revertem-se as glosas dos créditos decorrentes de fretes nas transferências de minério em estado bruto e minério beneficiado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

O Acórdão nº 9303-013.649, indicado como paradigma 1, rechaçou a possibilidade de creditamento das contribuições sobre tais dispêndios posteriores à fase de produção, pois não se subsomem no conceito de insumo, nem se relacionam a uma fase logística anterior à venda.

Nesse sentido, cito o trecho da ementa e do voto:

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Voto

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 – também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor se atendidas as condições de tal inciso”).

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos da empresa inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

(...)

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por nenhum desses incisos, o que implica o provimento do recurso especial, no caso em análise. (grifou-se)

Já no Acórdão nº 9303-011.735 – paradigma 1, rechaçou a possibilidade de creditamento das contribuições sobre tais dispêndios posteriores à fase de produção, pois não se subsistem no conceito de insumo, nem se relacionam a uma fase logística anterior à venda, cujos excertos transcritos reproduzem-se, na parte de interesse:

CRÉDITO FRETE. PRODUTO ACABADO. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DO CONTRIBUINTE. LOTES. ARMAZENAGEM O frete de produtos acabados entre estabelecimentos para formação de lotes ou armazenagem objetivando a comercialização, não caracteriza insumo e, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

(...)

Voto

(...)

Como informado alhures, a contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem por objeto social a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados. De fato, a Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem

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

No entanto, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

- (i) primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos prontos/acabados; e
- (ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

(...)

Efetivamente essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção e não há qualquer elemento que demonstre que essas despesas decorrem de armazenamento na operação de venda. Portanto não há previsão legal que ampare esse crédito: nem são insumos e nem são armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para sua comercialização.

Em vista do acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

Posto isto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional também em relação a esta matéria.

Do mérito:

Crédito de PIS e Cofins. Serviços Portuários (Descarga e Embarque):

A primeira matéria trazida a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos custos com serviços de operação portuária (carga e descarga), com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

Consta do Relatório Fiscal às fls.155/TVF a informação de que trata-se de serviço que divide em três subprocessos, quais sejam, descarga, pátio (armazenamento) e embarque, e que a contribuinte justifica a apropriação do crédito com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, pela preponderância do armazenamento no preço cobrado na rubrica de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda pagos às pessoas jurídicas.

Na planilha anexa ao TVF a Autoridade Fiscal confirmou o percentual médio de custos no ano de 2012, por subprocesso em, 16% para Descarga, 68% de Pátio (armazenagem) e Embarque de 16%. A partir dessa informação, a Autoridade Fiscal verificou que os serviços de armazenagem correspondiam a 68% dos valores a título de operação portuária, glosando o restante, que se referia a carga e descarga, visto que no seu entendimento os gastos com utilização de carregador de navio, viradores de vagão e correia transportadora, não se caracterizam como insumos, pois ocorreram em etapa posterior ao processo produtivo, não se caracterizando, ainda, como operação de frete na venda ou de armazenagem em operação de venda.

Para melhor compreensão, trago a colação o trecho do TVF que trata do assunto:

Analizando-se os serviços em questão, destaca-se que os mesmos ocorrem em etapa posterior ao processo produtivo, na operação de venda do minério de ferro e, portanto, não podem ser enquadrados como serviços utilizados como insumo do processo produtivo.

Por outro lado, o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, prevê que o estabelecimento industrial poderá descontar créditos calculados em relação à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

As despesas com os serviços de descarga no pátio e os de embarque, representam gastos genéricos, abrangendo gastos com utilização de carregador de navio, viradores de vagão e correia transportadora, e não podem ser incluídas na operação de frete na venda nem tampouco de armazenagem, por falta de previsão legal.

O fato de tais despesas serem inerentes ao processo de venda não autoriza a sua inclusão na base de cálculo dos créditos numa extensão ao conceito de fretes e armazenagem previsto na legislação mencionada observando-se que, em se tratando de norma que implica desoneração tributária, cabe a interpretação literal conforme regra do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Foi possível identificar na composição dos custos da fornecedora os valores correspondentes aos serviços de armazenagem, assim entendido como o serviço de guarda de mercadorias, no percentual médio de 68%.

Neste sentido, a parte dos serviços prestados correspondentes aos serviços de embarque e descarga foram excluídas da base de cálculo dos créditos, e calculado o montante correspondente às despesas de armazenagem com direito ao crédito, com o resultado da aplicação do percentual de 68%, sobre o total dos serviços portuários, compatível com o volume exportado.

Foram, portanto, efetuadas as glosas nos valores dos serviços utilizados como insumos, identificados como operações portuárias, aplicando-se o percentual de 68% para fins de determinação do montante correspondente às despesas de armazenagem de mercadorias destinadas a venda sob ônus do exportador, conforme legislação citada.

Os créditos apurados desta forma foram vinculados exclusivamente às receitas de exportação e identificados no item “07 - Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme Anexo 2 -Recomposição da base de cálculo dos créditos das Contribuições PIS/PASEP e Cofins.

As glosas apuradas mensalmente constam do Anexo 2a – Demonstração da Glosa dos Serviços utilizados como Insumos - Serviço portuário.

A DRJ manteve a glosa sobre tais serviços, sob o fundamento de que não há na legislação (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), nenhuma previsão para desconto de créditos relativos a serviços de carga/embarque e descarga/desembarque, e também não se pode considerar os serviços de carga e descarga como insumos (art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003), já que não se trata, evidentemente, de serviços aplicados na produção dos bens.

Por seu turno, no Acórdão ora recorrido, restou assentado *“que a lei não faz a redução da previsão do desconto de créditos nos termos propugnados pela Fiscalização e reafirmados pela DRJ, pois, no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o desconto de crédito encontra-se assegurado em relação à ‘armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor’”*. No entendimento majoritário da Turma: *“Não se pode perder de vista que a operação de armazenagem pressupõe, além da guarda física das mercadorias, a entrada e a saída dos bens no recinto (transbordo), controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação etc”*.

Pois bem. Analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que essas despesas portuárias realizadas com a exportação de seus produtos seriam insumos do processo produtivo para a industrialização dos minérios.

Ademais, recentemente foi aprovada pelo CARF a Súmula nº 232, reconhecimento de créditos de PIS/COFINS sobre despesas portuárias (serviços portuários) realizadas com produtos exportados já em condição de produto acabado, sob o fundamento de que tais despesas não se enquadram no conceito de insumos aplicável no regime não cumulativo. Vejamos:

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.

Portanto, restou pacificado perante este Conselho, que para exportadores de produtos acabados, os gastos portuários (ex.: capatazia, movimentação, embarque/desembarque) não são insumos integrantes da cadeia produtiva da

mercadoria de modo a gerar crédito de PIS/COFINS, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faça parte do processo de produção), isso porque, são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo, sendo, portanto, inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

De outro norte, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

Nesse mesmo sentido, vem sendo decidido por esta 3ª Câmara da CSRF em outros julgamentos, como no Acórdão nº 9303-013.921, de 11.04.2023, Acórdão nº 9303-015.081, de 11/04/2024 e Acórdão nº 9303-015.877, de 17/03/2025.

Isto posto, e com base nas fundamentações acima, entendo que deve ser provimento o Recurso Especial da Fazenda Nacional nesse ponto.

Créditos de PIS e Confins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos:

Quanto a questão sobre os créditos das despesas com frete de produtos acabados está absolutamente resolvida na esfera administrativa, tendo a Súmula CARF nº 217 afastado a possibilidade de crédito sobre tais despesas:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Portanto, em endosso ao entendimento sumulado neste colegiado, alicerçado em jurisprudência pacífica em unânime do STJ, cabe o provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional também nesse ponto.

Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pelo contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF. No entanto, em relação aos demais pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118, do RICARF/2023, apesar da ausência de contestação em relação ao conhecimento, por parte da Fazenda Nacional, merece uma análise mais detida, em relação à efetiva configuração de divergência e à admissibilidade do paradigma colacionado.

Conforme exposto acima, a única matéria admitida diz respeito à “**Crédito de PIS/Cofins. Frete na Aquisição de Mercadorias Não Tributadas**”, com base no **inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003** (frete como serviço essencial) e **inciso IX** da Lei de Regência (quanto do frete na revenda). Para tanto, indica como paradigma o **Acórdão nº 9303-013.845**.

No exame de admissibilidade, a matéria foi admitida, nos seguintes termos abaixo transcritos:

3.3 Crédito de PIS/Cofins. Frete na Aquisição de Mercadorias Não Tributadas.

A recorrente apresenta paradigma que admite o crédito sobre frete na aquisição de mercadoria não tributada:

Enquanto no caso em tela foram glosados, pela fiscalização e DRJ, os créditos de fretes pagos pela própria Recorrente de produtos não sujeitos à tributação de contribuições PIS e COFINS pelo fundamento de que o frete integraria o custo de aquisição das mercadorias e sendo elas não tributadas impediria o direito ao crédito sobre o frete pago, no **Acórdão paradigma nº 9303-013.845 – CSRF / 3ª Turma**, da sessão de julgamento de 16.03.2023 (**Doc. 03**) entendeu-se pela possibilidade de tomada desse mesmo tipo de crédito, conforme ementa do julgado:

Processo nº 10935.724492/2014-49

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-013.845 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 16 de março de 2023

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À **ALÍQUOTA ZERO**. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-011.551 - Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes)

Conforme a transcrição do acórdão recorrido no tópico anterior, os fretes na aquisição de mercadorias para revenda não foram admitidos porque se entendeu que os fretes somente seriam passíveis de gerar crédito quando a operação subsequente fosse de prestação de serviços ou produção de bens, e não na operação de mera revenda.

Embora o voto vencedor do paradigma trate apenas de fretes nas vendas, a ementa traz entendimento divergente do acórdão recorrido, expressando que os fretes na aquisição de mercadorias para revenda poderiam gerar direito a crédito, até mesmo em caso de mercadorias não tributadas.

Portanto, o recurso deve seguir à Instância Especial.

Consta do voto condutor da decisão recorrida, tratar-se de uma operação de aquisição de bem para revenda, disciplinada pelo inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, hipótese que segundo o Colegiado, não se aplicam as disposições relativas à aquisição de bens e direitos utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, estas previstas no inciso II do mesmo artigo legal, bem como o inciso IX do art. 3º da Lei de Regência, por não se tratar de frete em operações de venda.

Nesse sentido, segue o trecho do voto:

Da descrição dada pelo Recorrente, extrai-se que, diferentemente do alegado por ele, está-se diante de uma operação de aquisição de bem para revenda, disciplinada pelo inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Tal previsão legal não abrange a aquisição de serviços utilizados como insumos, pois não se está diante de um processo produtivo ou da prestação de serviços, mas de mera revenda de mercadorias adquiridas, hipótese em que o crédito se restringe aos bens adquiridos, não abarcando, por conseguinte, os fretes contratados junto a terceiros, fretes esses não incluídos no preço total da mercadoria.

Dito em outras palavras, tratando-se de bem adquirido para revenda, aquisição essa, conforme já dito, regida pelo inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2002, a tal caso não se aplicam as disposições relativas à aquisição de bens e direitos utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, estas previstas no inciso II do mesmo artigo legal.

Quanto à possibilidade aventada pelo Recorrente de se aplicar o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, por se tratar, no seu entendimento, de frete em operações de venda, ela não se adequa ao fato sob análise, pois o dispêndio com transporte sob comento se refere à aquisição do bem para revenda e não à venda ou exportação do bem adquirido.

Nesse sentido, mantém-se a glosa de crédito relativa ao presente tópico.

Como se extrai da própria ementa acima transcrita, o paradigma colacionado (Acórdão nº 9303-013.845) trata de caso substancialmente diferente do acórdão recorrido. Um se resume ao direito de crédito de Pis e Cofins sobre o custo dos fretes pagos para transferência de insumos tributados à alíquota zero, e outro em

operação de aquisição de bem para revenda. Portanto, é inapto o paradigma colacionado para comprovar a divergência.

Assim, cabe, no caso, o não conhecimento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento ao recurso, para restabelecer as glosas em relação aos custos com serviços portuários (carga e descarga), bem como os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, por aplicação da Súmula CARF nº 217. Ainda, em relação ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, voto por não conhecer do recurso.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigmática, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigmático eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigmático, no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento, para restabelecer as glosas em relação aos custos com serviços portuários (carga e descarga), bem como os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, por aplicação da Súmula CARF nº 217, não conhecendo do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator