



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.959428/2018-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.633 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Assentou-se, em especial, que “a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço”, cabendo ao julgador examinar a relevância ou essencialidade do insumo na cadeia produtiva da empresa, para fins de creditamento.

PER/DCOMP. FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

O frete pode ser elemento dissociável do insumo sujeito à alíquota zero quando onerado o serviço de frete (apartado da operação de aquisição do insumo), a teor do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

PER/DCOMP. SERVIÇOS ADUANEIROS DE CARGA E DESCARGA, TRANSBORDO, DESEMBARAÇO, DESPACHANTE E UTILIZAÇÃO DE PORTOS. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. CRÉDITO RECONHECIDO.

Adotando o critério da extração, na operação de importação de importação de bens (matéria prima/insumos), inegável a essencialidade dos serviços aduaneiros executados em solo nacional, que viabilizará a execução da etapa produtiva da empresa. Crédito restabelecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter às glosas para os serviços utilizados como insumos de (i)

carga, descarga e transbordo; (ii) desembaraço, despachante e de utilização de portos; (iii) transporte de produtos tributados à alíquota zero (fertilizantes); e (iv) transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negava o crédito sobre despesa com serviço de despachante.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antônio Borges (suplente convocado(a)), Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão da 16ª Turma da DRJ/07 que reconheceu, em parte, o direito da Recorrente ao ressarcimento do crédito de COFINS não-cumulativo apurado no 4º Trimestre de 2017, de seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 1.911/2019.

AQUISIÇÃO DE INSUMO NO MERCADO INTERNO - BEM SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO - FRETE - CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE - Não gera direito a crédito o frete pago na aquisição de insumo no mercado interno, tributado à alíquota zero, uma vez que não há previsão legal específica para a apuração de créditos em relação aos dispêndios com serviço de transporte na aquisição de bens, estando o crédito deles decorrente vinculado ao bem adquirido, acompanhando a natureza deste.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - CRÉDITOS - DESPESAS PORTUÁRIAS E FRETE INTERNO- As despesas com operações portuárias e frete interno na importação vinculam-se a serviços essenciais prestados em território nacional após o desembaraço aduaneiro, estando incluídas nos custos das mercadorias importadas utilizadas na produção de produtos destinados à venda e, como tais, se enquadram no conceito de insumo adotado pelo STJ no RESp 1.221.170-PR e geram direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - Não procede o pedido de diligência quando o processo já disponha de todos os elementos necessários para a convicção do julgador.

Até a decisão, os fatos deram-se segundo consta no relatório do Acórdão Recorrido, aqui reproduzido:

Trata o presente processo do PER nº 24386.66038.150318.1.1.19-2307 (DCOMP às fls. 303 a 457), transmitido pelo contribuinte acima identificado em 15/03/2018, no qual solicita o ressarcimento do valor de R\$ 23.872.878,70, relativo a crédito de Cofins não cumulativa, do 4º trimestre de 2017 (fls. 02 a 08).

Às fls. 286 a 301 consta despacho decisório, emitidos pela DERAT/São Paulo – SP, deferindo parcialmente o ressarcimento, no valor de R\$ 10.945.255,88, com os seguintes fundamentos, em resumo:

- O processo produtivo descrito pela empresa tem como produto final fertilizantes e nutrientes para alimentação animal;

- Relativamente aos bens utilizados como insumos, a apuração da base de cálculo dos correspondentes créditos deve obedecer o disposto no art. 3º, inciso II, das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, além das IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004;

- Assim, foram enquadrados como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros que atendam ao disposto naquelas normas. Do mesmo modo, as partes e peças de reposição adquiridas para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda. No mesmo sentido, os serviços de manutenção destas máquinas e equipamentos;

- Entretanto, as partes, peças de reposição e combustíveis, bem como equipamentos auxiliares de manutenção aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos não utilizados na produção, no tratamento e no transporte de insumos, a qual será, em uma 2ª etapa de industrialização, transformados em fertilizantes e nutrientes para alimentação animal, não são passíveis do mesmo enquadramento, pois não são aplicados diretamente no produto em fabricação;

- Assim, somente se admite como passível de crédito o custo relativo aos bens adquiridos e serviços tomados a partir do momento em que a matéria-prima ingressa na linha de produção industrial;

- Desta forma, procedeu-se à glosa das bases de cálculo relativas aos custos não relacionados com a atividade industrial direta: a) material de consumo geral (toalhas, roldanas, cantoneiras, barras de ferro, lanterna, tintas, lâmpadas, baldes e gasolina comum) e b) peças de manutenção de equipamentos não utilizados na linha de produção (material de linha de ar condicionado, mangueiras de hidrante, abraçadeiras de nylon, ponteiros para rompedores);

- Relativamente aos serviços utilizados como insumos, cabe a aplicação das mesmas normas. Os serviços de pintura, recauchutagem de pneu, serviço de telhado e demais obras civis são utilizados em instalações ou equipamentos que nada tem a ver com o processo de industrialização, mistura de insumos, na produção de fertilizantes e ração animal, sendo a relação destes serviços com o produto apenas indireta. Os serviços glosados neste item são: a) prestação de serviços de mão de obra não aplicados ao processo produtivo e b) serviços de execução de obras de construção civil;

- A legislação não é clara a respeito da possibilidade de aproveitamento de créditos sobre os custos de frete pagos pelo comprador para o transporte de mercadorias do estabelecimento fornecedor ao seu estabelecimento. No entanto, quer nos parecer que, desde que o serviço de transporte esteja sujeito à incidência das contribuições, e

esteja considerado como insumo e aplicado diretamente ao produto a ser fabricado, é aceito o creditamento sobre tais pagamentos;

- Ocorre que a empresa está tomando como crédito Serviço de Estadia e Diárias de Caminhões, além de Serviços de Frete de Materiais Diversos, que não se enquadram no conceito de insumos, nem de frete e, portanto, sem previsão legal, tendo sido glosados. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento. Os itens glosados em relação a esse enquadramento estão discriminados como: a) serviço de estadias e diárias de caminhões e b) serviço de frete sobre materiais diversos;

- A atividade de movimentação de mercadorias, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga, não constituem qualquer hipótese prevista de créditos, isto é, não há como tais gastos ensejarem apuração de créditos na forma das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, visto que, ainda que possam compor o custo de aquisição de bens adquiridos, tal custo não gera direito a créditos, por força do § 3º do art. 3º destas Leis. Os itens glosados em relação a esse enquadramento estão discriminados como: a) serviços de diárias de movimentação interna e b) serviços de carga, descarga, transbordo;

- A pessoa jurídica não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com DESESTIVA e DESPACHANTES, decorrentes de importação de mercadorias. Os itens glosados em relação a esse enquadramento estão discriminados como: a) serviços de desembarço, despachante e de utilização de portos;

- Quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte. Nos termos dos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistente direito aos créditos na hipótese de aquisição de bens beneficiados por alíquota zero, não incidência, suspensão ou isenção das contribuições;

- Foram glosados os créditos apropriados pela empresa referentes aos valores de frete cobrados sobre o transporte de matéria prima classificada no Código 31 da Tabela TIPE, que se refere a Adubos e Fertilizantes sujeitos à alíquota zero. Os itens glosados em relação a esse enquadramento estão discriminados como: a) transporte de produtos do Capítulo 31, tributados à alíquota zero;

- A empresa está tomando como crédito Serviço de Estadia e Diárias de Caminhões, além de Serviços de Frete de Materiais Diversos, que não se enquadram no conceito de insumos, nem de frete e, portanto, sem previsão legal, tendo sido glosados, conforme fundamentação acima. Os itens glosados em relação a esse enquadramento estão discriminados como: c) serviço de estadias e diárias de caminhões e d) serviço de frete sobre materiais diversos;

- Os dispêndios com serviço de transporte de bens de terceiros entre estabelecimentos da pessoa jurídica executora de serviços de manutenção dos referidos bens não geram, para esta, direito à apropriação de créditos. Não há previsão legal específica para a apuração de créditos em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens. No entanto, considerando que o frete do bem adquirido, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor de crédito e b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido;

- O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição, e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica, não gera direito a crédito, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais, destes para os centros de distribuição, de um centro de distribuição para outro, ou do estabelecimento vendedor para o comprador, não gera direito a crédito;

- Foram verificados em algumas NFe vinculadas aos CTe os seguintes CFOP: transferência de mercadoria, retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral e retorno de remessa para industrialização, não aplicada ao processo produtivo;

- Verifica-se que estas operações não são despesas de frete na operação de venda nos casos dos incisos I (bens adquiridos para revenda) e II (bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda) do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Logo, não se tratando de despesas com frete (com ônus suportado pelo vendedor) em operações de vendas de produtos (acabados) diretamente ao adquirente (comprador), as referidas despesas não geram direito à apuração de créditos. Os itens glosados em relação a esse enquadramento estão discriminados como: a) entrada de mercadoria remetida para industrialização e não aplicada no referido processo, b) remessa para depósito fechado ou armazém geral, c) retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral e d) transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar.

Cientificado desta decisão em 25/11/2019 por meio eletrônico (fl. 461), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 19/12/2019 (fls. 462 e 466 a 525), alegando, em resumo, que:

Preliminarmente – Da Necessidade de Apreciação Conjunta de Processos

- O contribuinte pleiteia o julgamento em conjunto dos processos nºs 10880.959421/2018-71, 10880.959423/2018-61, 10880.959425/2018-50, 10880.959427/2018-49, 10880.959422/2018-16, 10880.959424/2018-13, 10880.959426/2018-02 e 10880.959428/2018-93 pois todos têm por base o mesmo período de crédito, tratando-se dos mesmos substrato fáticos e jurídicos;

- Tal pedido objetiva evitar que sejam proferidas decisões distintas acerca dos mesmos fatos e mesma questão jurídica, além da economia processual;

- Cita-se o art. 47 do Regimento Interno do CARF e a Portaria RFB nº 1.668/2016;

Preliminarmente – Da Inexistência de Base Legal para a Glosa dos Créditos

- A requerente irá demonstrar a improcedência do despacho decisório por vício de motivação, que baseou as glosas no conceito de insumo previsto nas IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004, declaradas ilegais pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que tange à definição do conceito de insumo;

- A própria RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 para reconhecer e interpretar o conceito de insumo oriundo do REsp nº 1.221.170/PR, devendo a autoridade fiscal ter utilizado o novo regramento;

- Além disso, ambas as IN foram revogadas pela IN nº 1.911/2019, o que demonstra a improcedência da utilização de tal fundamentação legal para negar o crédito da requerente;

• Portanto, a autoridade fiscal fundamentou a glosa em IN consideradas ilegais e revogadas à época da lavratura do despacho decisório, o que macula tal ato em razão da inobservância do art. 142 do CTN, pelo que se pleiteia sua total improcedência;

Das Atividades da Requerente e do Conceito de Insumos

Breve descritivo das atividades da requerente

A requerente faz um relato acerca de seu processo produtivo.

Conceito de insumo

• A empresa discorre acerca da evolução da legislação relativa às contribuições não cumulativas, e suas distinções em relação ao IPI, concluindo que o conceito de insumo a ser adotado no presente caso abrange todos os dispêndios ligados à obtenção da receita, ou seja, a essencialidade do objeto ou do dispêndio torna-o insumo. Cita jurisprudência do CARF neste sentido; • Relativamente ao conceito de insumo, o Resp nº 1.221.170/PR foi julgado pelo STJ em 22/02/2018, em sede de recurso repetitivo. Nesta decisão, os ministros declararam ilegais as IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004, porque comprometem a eficácia do sistema não cumulativo de recolhimento das contribuições, tal como definido na legislação específica;

• Definiu, ainda, o STJ que o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Cita a Nota SEI nº 63/2018 da PGFN e o Parecer Normativo nº 5/2018, editados em decorrência desta decisão do STJ, além de jurisprudência do CARF e da CSRF sobre a questão;

• A requerente apresenta, também, parecer elaborado por jurista específico, solicitado pela Associação Nacional para a Difusão de Adubos – ANDA, organização da qual a empresa é membro;

Da Improcedência do Despacho Decisório

• Conforme já dito, a autoridade fiscal considerou um conceito de insumo já afastado pelo STJ e revogado pela IN/RFB nº 1.911/2018. Além disso, em decorrência deste vício, adotou duas premissas equivocadas para analisar os créditos, que contradizem a decisão do STJ: “apenas bens e serviços essenciais e relevantes para a produção de bens ou prestação de serviços são insumos” e “apenas bens e serviços diretamente empregados na produção de bens ou prestação de serviços são insumos”;

• O STJ entendeu que: “bens e serviços essenciais para a produção de bens ou prestação de serviços são insumos e bens e serviços relevantes para a atividade econômica são insumos” e “bens e serviços indiretamente vinculados também podem ser insumos”;

• Assim, devem ser afastadas as equivocadas premissas utilizadas pela autoridade fiscal em caráter geral para análise dos créditos e adoção do conceito contido no Resp nº 1.221.170/PR, o que levará ao cancelamento das glosas;

• Além disso, com relação ao vínculo do bem ou serviço com o resultado final, tanto o STJ, como a RFB, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, em que tratou do “insumo do insumo”, entendem que não é necessária a existência de uma relação direta, bastando um vínculo indireto para sua caracterização como insumo; Bens Adquiridos como Insumos Materiais de Consumo Geral

• Os materiais de consumo geral glosados são utilizados nas máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo da Requerente, o que os caracteriza como insumos. Conforme se verá no item seguinte, partes e peças utilizadas em tais

equipamentos têm a natureza de insumo; Partes, Peças, Combustíveis e Equipamentos de Manutenção

- Todos os itens glosados sob esse fundamento são efetivamente utilizados no processo produtivo da Requerente na medida em que as partes, peças, combustíveis e equipamentos adquiridos para sua manutenção contribuem para o regular funcionamento dos ativos produtivos. A leitura da lista de bens glosados demonstra que os ativos nos quais são aplicados tais bens têm por finalidade o processo produtivo, o que demonstra sua essencialidade. Ainda que não tenham tal finalidade, o que se admite apenas para argumentar, há uma relação com sua atividade econômica, o que poderia caracterizar tais bens como insumos sob a perspectiva da relevância;

- Sobre tal questão citam-se a Solução de Consulta Cosit nº 16/2013, a Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 15/2011 e jurisprudência do CARF;

- O raciocínio contido nestes atos é de que, sem a manutenção dos equipamentos integrantes do processo produtivo, esse não poderia ser realizado ou seria realizado em condições precárias. Disso decorre a pertinência, inerência e utilidade da manutenção de máquinas e equipamentos ao processo produtivo, sendo necessária a reversão das glosas quanto aos créditos sobre tais bens;

Serviços Utilizados como Insumos Serviços de Mão-de-obra

- Os serviços contratados pela Requerente têm um vínculo efetivo com seu processo produtivo ou sua atividade econômica, podendo ser tratados como insumos sob a perspectiva da essencialidade ou relevância, respectivamente. Conforme Nota Fiscal emitida pela Itaeté Movimentação – Logística Ltda. (anexa), os serviços contratados estão relacionados à movimentação de cargas cartas, especialmente a operação de pás carregadeiras, essencial para o processo produtivo da Requerente, pois transportam os fertilizantes dos caminhões até as moendas, sendo operadas por saqueiros fornecidos por pessoas jurídicas prestadoras de serviços;

- Contrato de prestação de serviço com Nivaldo Andrioli Ltda (anexo) demonstra que os serviços contratados têm por finalidade a movimentação interna de produtos. Além disso, a importância destes equipamentos e de quem os opera foi reconhecida no laudo anexo, provando-se o vínculo destes serviços com o processo produtivo, conforme decisão do CARF citada;

- Outro exemplo de serviço glosado são os prestados por Dultraman Manut. e Serv. de Solda Ltda. O contrato e demais documentos conexos (anexo) demonstram que os serviços em questão estão relacionados à manutenção de equipamentos utilizados no processo produtivo da Requerente e o fornecimento de mão de obra para tanto;

- Serviços de manutenção são insumos e permitem crédito;

- Além destes, todos os demais serviços glosados sob esta rubrica seguem a mesma lógica: mão de obra fornecida por pessoa jurídica para realização de serviços empregados no processo produtivo da Requerente. Portanto, a glosa deve ser cancelada;

Serviços de Execução de Obras de Construção Civil

- O fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para glosa dos créditos tomados sobre esses serviços é idêntico àquele utilizado para glosa dos serviços de mão de obra. Além disso, os serviços são essencialmente os mesmos, tendo sido divididos em itens distintos do Despacho Decisório apenas por nomenclatura. Assim, a Requerente faz menção aos argumentos e documentos mencionados no item anterior desta Manifestação de Inconformidade, aplicável ao caso concreto, devendo ser canceladas as glosas;

Serviços de Estadias e Diárias de Caminhões

- O entendimento da autoridade fiscal é equivocado, pois os serviços em questão estão efetivamente ligados ao processo produtivo e assumem a natureza de insumo sob a perspectiva da relevância. Além disso, tais serviços decorrem da obrigação legal prevista no art. 11, § 5º, da Lei nº 11.442/2007;

- O prazo máximo para carga e descarga do veículo de Transporte Rodoviário de Cargas será de cinco horas, contadas da chegada do veículo ao endereço de destino; após este período será devido ao transportador (carreteiro ou transportadora) o valor de R\$ 1,69 por tonelada/hora ou fração multiplicado pela capacidade de carga do veículo. Incidência: ultrapassado o prazo máximo de 5 horas, o pagamento relativo ao tempo de espera, será calculado a partir da hora de chegada na procedência ou no destino;

- A existência de uma obrigação legal torna o serviço em questão insumo também sob a perspectiva da relevância, pois o STJ definiu que bens e serviços decorrentes de obrigações legais têm a natureza de insumo. Adicionalmente, uma análise do NCM dos produtos transportados que consta na planilha elaborada pela Autoridade Fiscal demonstra que os fretes contratados têm por objeto o transporte de fertilizante. Ou seja, a própria Autoridade Fiscal identifica o propósito dos serviços cujos créditos foram glosados, sendo inegável sua natureza de insumo;

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

- Cita-se jurisprudência do CARF e doutrina sobre a questão;

- O art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/03 deve ser interpretado conjuntamente com o inc. II do mesmo artigo. Nos casos em que os locais de produção diferem dos de distribuição das mercadorias, o frete entre tais estabelecimentos, além de ser destinado à venda, também é essencial à atividade da empresa, conforme doutrina citada;

- Os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos da Requerente são passíveis de gerar créditos. A requerente, por diversas razões, necessita movimentar os produtos entre suas unidades. O Brasil é um país que não dispõe de grande estrutura logística, sendo que os exportadores e importadores enfrentam verdadeiras batalhas para produzir e vender seus produtos, com falta de locais para armazenagem e de meios de transporte adequados, sem falar nas péssimas condições das estradas. Além disso, o país não é autosuficiente em produção de matérias-primas para fertilizantes, o que obriga a Requerente a importar e armazenar os insumos. Todos esses atos envolvem a movimentação de mercadorias;

- Os gargalos existentes na logística brasileira são de conhecimento geral, sendo que as estruturas portuária e rodoviária precárias prejudicam o cumprimento de prazos contratados com clientes. Sendo os produtos da Requerente de uso agrícola, os prazos da safra devem ser observados, sob pena de acarretar prejuízos ao agricultor e, por consequência, à Requerente, já que o cliente deixaria de fazer negócios por conta do descumprimento dos prazos acordados. Assim, para compensar as falhas de infraestrutura logística brasileira, o segmento de mercado do qual a Requerente faz parte utiliza-se, por exemplo, do empréstimo de matérias-primas entre as empresas e ainda da transferência dos insumos entre os estabelecimentos;

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

- Com relação à outra parcela da produção, de origem fosfática, tampouco é recomendado o armazenamento após sua industrialização e beneficiamento, pois o contato do produto acabado com o ar, o solo, e outros materiais que possam estar no box de armazenamento pode ocasionar o seu empedramento e/ou a perda significativa de qualidade. Por isso, a requerente tem como padrão fabricar e beneficiar seus produtos já para serem carregados e despachados a seus clientes, buscando assim a evitar perda de qualidade;

Serviços de Frete sobre Materiais Diversos

- Tais serviços também estão vinculados ao processo produtivo da requerente e devem ser tratados como insumos. Além disso, o documento anexo demonstra que adubos e produtos agropecuários são objeto de transporte. Trata-se de frete incorrido para aquisição de insumos, que é creditável, conforme demonstrado;

- No outro exemplo trazido, os fretes são contratados para eliminação de resíduos (sucatas) e assumem a natureza de insumo sob tal perspectiva, na medida em que a eliminação de resíduos está abrangida pelo conceito de insumo, devendo a glosa ser cancelada;

Serviços de Diárias de Movimentação Interna

- Além de tais serviços serem essenciais para o processo produtivo da requerente, eles são relevantes para sua atividade econômica, os que os caracteriza como insumos;

- A requerente anexa foto de pá carregadeira em ação, demonstrando sua essencialidade para o transporte de materiais no contexto industrial;

- Cita-se jurisprudência do CARF sobre a questão;

- O transporte interno de matérias primas é evidente caso de dispêndio necessário para a consecução de qualquer atividade industrial. É essencial ao bom funcionamento do processo produtivo da Requerente que os insumos sejam trasladados pelos diversos setores da planta industrial e sejam colocados nos caminhões, sendo que, especialmente no caso da Requerente, a natureza peculiar de sua matéria prima e de seus produtos acabados faz imprescindível um serviço específico para a sua movimentação interna. Assim, as pás carregadeiras são a única forma de se proceder à movimentação das matérias primas, produtos acabados e resíduos relacionados ao processo produtivo da Requerente, sendo óbvia a imprescindibilidade dos dispêndios com esses serviços;

- Logo, relativamente aos gastos com a contratação de serviços para a movimentação interna de matérias primas, resta incontestado que os procedimentos adotados pela Requerente guardam estrita congruência com o atual entendimento do CARF, não havendo qualquer razão para a manutenção da glosa efetuada sobre esse item. Não resta dúvida, portanto, que a contratação de serviços de pá carregadeira e veículos de apoio para a movimentação interna das matérias primas e produtos acabados gera direito a crédito. Ainda que as pás carregadeiras e veículos de apoio sejam utilizados para o carregamento de caminhões com produtos acabados, na operação de venda, tem-se que esse custo compõe a despesa de “frete na operação de venda”, expressamente determinado como gerador de créditos para o PIS pelo art. 3º, inciso IX e artigo 15, II, da Lei nº 10.833/2003; • Não se pode imaginar que a legislação iria determinar que os fretes e armazenagem custeados na operação de venda do produto acabado seriam creditáveis e os gastos para a viabilização do transporte e da armazenagem não o seriam;

- O carregamento de caminhões com produtos acabados não tem outra finalidade senão viabilizar o transporte, qualificando-se como preparação à venda, compondo o frete dessas operações, que é passível de creditamento, nos termos da legislação. Cita-se jurisprudência do CARF sobre o tema;

Serviços de Carga, Descarga e Transbordo

- A requerente faz referência a item anterior de sua defesa e aos argumentos nele contidos, devendo a glosa ser cancelada pelas mesmas razões e argumentos;

- Como exemplo, junta notas fiscais que demonstram a natureza dos serviços prestados, relacionados com a armazenagem do período compreendido entre 01/11/2017 e 30/11/2017, bem como conferência de peso da carga do navio;

- Outro exemplo do vínculo dos serviços em questão com o processo produtivo e atividade da Requerente pode ser encontrado no contrato celebrado com Fospar S.A. e nas notas fiscais emitidas por ela (anexo), segundo o qual trata-se de serviços de descarga de navio, manuseio e expedição de mercadorias;

- O ensaque e peneiramento são serviços necessários para a manutenção da qualidade dos produtos e estão vinculados intimamente ao processo produtivo da Requerente, evitando a perda das propriedades dos fertilizantes. Exemplos de serviços da mesma natureza prestados por outros fornecedores podem ser encontrados nos documentos anexos. Os serviços de carga, descarga e transbordo, assim como os serviços de movimentação interna mencionados no item anterior, são admitidos como insumos pelo CARF, conforme julgados citados. Cita-se ainda doutrina sobre a questão;

- Ainda que se entenda que tais serviços não têm a natureza de insumo, o que se admite apenas para argumentar, o crédito deve ser admitido por tratar-se de despesas relacionadas com a armazenagem de bens, o que seria permitido pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. Tanto é assim, que as glosas em questão também constam na aba Frete e Armazenagem da planilha fiscal;

Serviços de Desembarço, Despachante e de Utilização de Portos

- Os prestadores de tais serviços são os mesmos mencionados no item anterior, razão pela qual a requerente faz remissão aos argumentos nele contidos, pleiteando o cancelamento das glosas;

Serviços de Transporte de produtos Tributados à Alíquota Zero

- Os fretes foram devidamente tributados pelos prestadores de serviços e que a oposição da autoridade fiscal à tomada de crédito decorre do fato de os adubos não serem tributados;

- Tal entendimento não se coaduna com a lei, pois a leitura do dispositivo legal realizada pelo agente fiscal é equivocada, pois a legislação em nenhum momento vincula o aproveitamento dos créditos de fretes ao aproveitamento dos créditos referentes aos bens vinculados. A legislação dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição;

- No caso em análise, os insumos não foram tributados pela contribuição, mas os fretes, sim. Tais insumos de fato não geram direito a crédito e isso é observado pela requerente em sua apuração. Contudo, os fretes relativos a essas aquisições sofrem, e devem gerar direito a creditamento. Tal entendimento foi corroborado pelo CARF, conforme julgados citados;

- A tributação do frete não se confunde com a tributação da mercadoria, sendo o frete um insumo por si próprio, independentemente do material transportado. Negar o direito ao crédito é contrariar a literalidade da legislação tributária. Cita-se doutrina sobre a questão;

- A legislação que trata da possibilidade de creditamento não determina em nenhum momento que deva ocorrer essa vinculação entre os custos do transporte e o custo do bem adquirido, nem mesmo vincula o creditamento ao valor contabilizado do item. Entender que tal vinculação é válida seria impor mais uma restrição ao direito de crédito que vai além da legislação;

- A RFB, na Solução de Consulta SRRF/8ª Região nº 210/2009, já afirmou que “[g]eram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida em estabelecimentos da pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep”;

- A postulação da Autoridade Fiscal não respeita a decisão proferida em sede de recurso repetitivo pelo STJ – Recurso Especial nº 1.221.170/PR –, que reconheceu a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre itens essenciais à atividade produtiva, como, obviamente, é o caso dos fretes em tela;

Armazenagem e Frete na Operação de Venda

- A relação de fornecedores e serviços cujos créditos não foram aceitos consta na aba Frete e Armazenagem da planilha elaborada pela autoridade fiscal. Nos itens seguintes desta manifestação, a requerente demonstrará a improcedência das glosas, pois os serviços podem ser tratados como armazenagem, fretes na operação de venda ou, ainda, insumos;

Serviços de Estádias e Diárias de Caminhões

- A requerente faz remissão a item anterior da manifestação e faz referência aos argumentos nele contidos. A glosa deve ser cancelada pelos mesmos argumentos;

Serviços de Frete sobre Materiais Diversos

- A requerente faz remissão a item anterior da manifestação e faz referência aos argumentos nele contidos. A glosa deve ser cancelada pelos mesmos argumentos;

Entrada de Mercadoria Remetida para Industrialização

- Trata-se de fretes contratados para transferência de insumos entre a requerente e a empresa responsável pela industrialização dos insumos;

- Apesar de não ter a natureza de frete em operações de venda, os serviços em questão são utilizados para o transporte de insumos em etapa prévia à venda, tendo, por essa razão, um vínculo com o processo produtivo da Requerente. Isto é, trata-se de frete contratado para transporte de insumos, o que permite o creditamento nos termos da argumentação desenvolvida nesta Manifestação de Inconformidade: os fretes devem ser tratados como insumos (creditável de acordo com o inciso II do artigo 3º) e não como frete em operação de venda;

Remessa para Depósito Fechado ou Armazém Geral

- Apesar de os serviços em questão não terem a natureza de fretes em operação de venda, podem ser classificados como serviços de armazenagem, o que conferiria à Requerente o direito ao crédito com base no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. O contrato anexo demonstra tratar-se de serviços de armazenagem;

- Mesmo que assim não se entenda, os serviços poderiam gerar créditos se interpretados como insumos, pois envolvem a remessa de insumos para portos ou armazéns, tendo um vínculo estreito com o processo produtivo e com a atividade da Requerente, o que os qualifica como insumos, conforme já demonstrado. Portanto, as glosas devem ser revertidas, seja com base no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (armazenagem) ou no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (insumo);

Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém Geral

- Os serviços classificados sob tal rubrica tiveram seu CFOP erroneamente indicado em notas fiscais. A transferência das mercadorias foi física e não simbólica, devendo permitir a tomada de crédito com base nas mesmas razões contidas em item anterior desta Manifestação de Inconformidade: trata-se de armazenagem de insumos ou serviços classificados como insumos. Portanto, as glosas devem ser revertidas, seja com base no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (armazenagem) ou no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (insumo);

Transferência de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros

- Os serviços em questão envolvem a transferência de insumos para armazéns e portos, idênticos aos serviços anteriormente mencionados nesta manifestação, devendo gerar créditos da não cumulatividade;

Diligência

- Nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, a empresa requer, na hipótese de essa Turma Julgadora entender que os esclarecimentos apresentados não são elementos suficientes para se comprovar a legitimidade dos créditos apropriados, o que se admite para argumentar, a realização de diligência, para que se esclareçam os quesitos especificados;

- A realização da diligência justifica-se pela necessidade de trazer ao conhecimento dessa Turma Julgadora os detalhes e particularidades das atividades desenvolvidas pela requerente e permitir a essa Turma Julgadora entender a específica natureza de cada custo glosado pela Fiscalização e analisar sua pertinência e relação com as atividades desenvolvidas pela Requerente, bem como compreender a fragilidade do trabalho fiscal desenvolvido.

Em 19/12/2019 (fl. 727), a empresa apresentou requerimento à unidade local, solicitando a revisão de ofício do despacho decisório aqui analisado (fls. 727 a 739).

O presente processo foi encaminhado em 30/12/2019 à DRJ/SPO para julgamento (fl. 761) e em 07/01/2020 a esta DRJ/RJO (fl. 763).

É o relatório.

Tendo em vista o êxito parcial na manifestação de inconformidade ofertada, nesta ocasião a empresa se insurge contra as seguintes temáticas:

IV. 1 Bens adquiridos como insumos:

IV. 1.1 Materiais de consumo geral;

IV. 1.2 Partes, peças, combustíveis e equipamentos de manutenção;

IV. 2 Serviços utilizados como insumos:

IV. 2.1 Serviços de mão de obra;

IV. 2.2 Serviços de estadias e diárias de caminhões;

IV. 2.3 Serviços de carga, descarga e transbordo;

IV. 2.4 Serviços de desembarço, despachante e de utilização de portos;

IV. 2.5 Serviços de transporte de produtos tributados à alíquota zero;

IV. 3 Armazenagem e frete na operação de venda;

IV. 3.1 Serviços de Estadia e Diárias de Caminhões / Frete sobre Materiais Diversos;

IV. 3.2 Entrada de Mercadoria Remetida para Industrialização;

IV. 3.3 Remessa para depósito fechado ou armazém geral;

IV. 3.4 Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém Geral; e,

IV. 3.5 Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário, eis que atendidos os requisitos necessários de admissibilidade.

Depreende-se do relatório, que a Autoridade Fiscal respalda-se nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004 como motivação para às glosas efetuadas no PER de PIS não cumulativo pleiteado pela Recorrente.

Adiante enfrente os argumentos da Recorrente, antes, porém, introduzo o tema balizando as condições para o enquadramento de bens e serviços como insumos e revelo as atividades desempenhadas por ela (ramo industrial, comercial e prestação de serviços).

1. Conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/PASEP e COFINS:

Sem mais delongas, a DRJ já expôs exaustivamente o conceito de insumo adotado pela Receita Federal (Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018), em estrito acatamento ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR-RR, restando afastado o antigo entendimento das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Na ocasião, assentou-se que a essencialidade e/ou relevância dos insumos para fins de creditamento serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação de serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso provar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Tem-se, pois, duas premissas a serem observadas na análise dos bens e serviços glosados pela Autoridade Fiscal, o teste da subtração e a prova.

1.1. Atividade desempenhada pela Recorrente:

A Recorrente se dedica aos seguintes serviços:

Cláusula 3ª - O objeto social da Sociedade compreende:

- (1) a indústria, o comércio, a importação e a exportação de adubos, fertilizantes, inseticidas, fungicidas, Forragens, produtos destinados à ração animal, outros produtos relativos à lavoura e/ou à pecuária, máquinas, equipamentos agrícolas e produtos químicos;
- (ii) a prestação de serviços de industrialização para terceiros e de análises técnicas de fertilizantes e produtos químicos;
- (iii) a representação de produtos de sua linha de indústria e comércio;
- (iv) a locação de espaços para estocagem de produtos e mercadorias;
- (v) a exploração, direta ou indireta, de atividades agrícolas e/ou pecuárias;
- (vi) a administração de fazendas e a participação em projetos de implantação das mesmas;
- (vii) a prestação de serviços de armazenagem a terceiros;
- (viii) a participação em outras sociedades, civis ou comerciais, como sócia, quotista ou acionista;
- (ix) a prestação de serviços de assistência técnica especializada, comercial e industrial, relacionada a seu ramo de atividade;
- (x) a locação de caminhões e semi-reboques;
- (xi) o transporte de mercadorias, por conta própria ou de terceiros; e

(xii) a prestação de serviços por conta própria ou de terceiros, bem como a assistência especializada, comercial, Industrial e serviços decorrentes de importação/exportação, a outras sociedades nacionais e estrangeiras.

Descreve da seguinte maneira a sua linha de produção (processo produtivo):

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

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

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

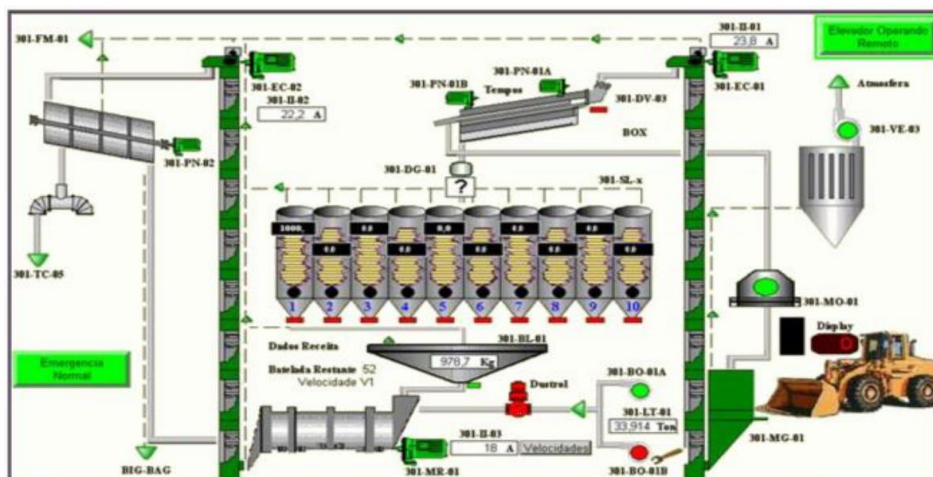
24. O subproduto retirado durante a estocagem é denominado varredura, o qual é composto de misturas com quantidades variáveis de elementos, porém dotado de potencial de reação química para o ajuste da terra em relação às necessidades do plantio, sendo possível a sua comercialização por preços mais acessíveis.

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

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

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

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



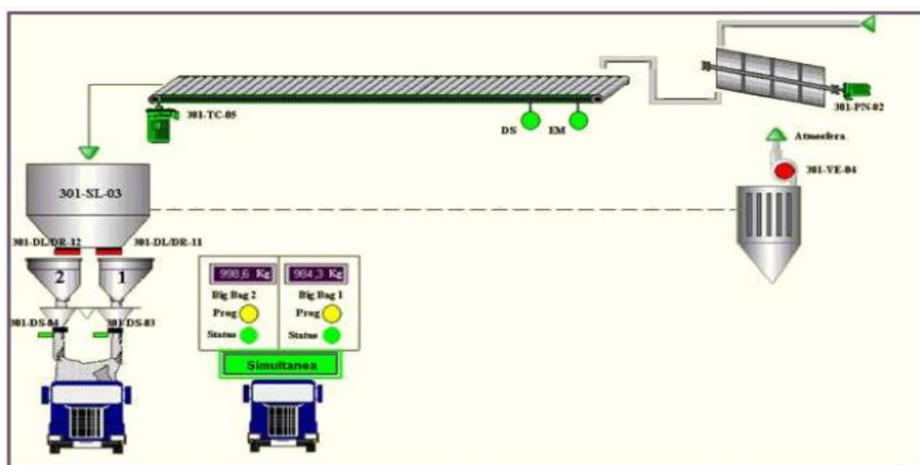
29. Após as etapas de descarga, armazenagem e mistura, descritas e ilustradas acima, inicia-se a fase de ensacamento e carregamento dos caminhões.

30. Nessa fase, os big-bags são enchidos em cima dos movimentação de cargas, para acomodar as embalagens de fertilizantes na carroceria do caminhão com o objetivo de transporte do produto até o produtor rural.

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

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

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



Feito o breve introito, passo a examinar item a item dos bens e serviços glosados pela fiscalização que foram objeto de recurso.

2. Bens adquiridos como insumos:

2.1. Materiais de consumo geral:

Foram glosadas pela fiscalização despesas com materiais incompatíveis com a atividade industrial da Recorrente, sendo eles gasolina comum, lâmpada vapor, giroflex, rompedor pneumático, dentre outros. A manutenção pela DRJ se deu posto que ausente comprovação, pela Recorrente, quanto ao emprego e essencialidade dos bens em seu processo produtivo.

A Recorrente lança como argumento para reversão da glosa o seguinte:

72. Os materiais de consumo geral glosados pela Autoridade Fiscal são utilizados nas máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo da Recorrente, o que os caracteriza como insumos. Assim, não merece prosperar o entendimento da Autoridade Fiscal no sentido de que esses instrumentos não integram o processo produtivo da Recorrente. Com efeito, conforme se verá no item seguinte (IV.1.2), partes e peças utilizadas em tais equipamentos têm a natureza de insumo.

Acerta à DRJ. Não basta relatar a atividade industrial desenvolvida e as fases de operação, imperioso especificar em qual etapa e setor os bens foram empregados. Apenas assim, é possível avaliar se necessários à luz da jurisprudência (teste de subtração) e legislação em regência.

Carente de dados e provas, a glosa deve ser mantida.

2.2. Partes, peças, combustíveis e equipamentos de manutenção:

Da leitura do despacho decisório observamos como glosados os custos com ponteiros para rompedores, chicote e conector. Também, com base na falta de provas, o crédito permaneceu inválido pela DRJ.

Argumenta a empresa Recorrente que os itens mangueira, chicote elétrico e bobinas para compressores são ativos nos quais são aplicados tais bens têm por finalidade o processo produtivo da Recorrente.

A decisão recorrida deve ser mantida, pelos mesmos argumentos despendidos no item anterior do presente voto (2.1).

3. Serviços utilizados como insumos:

3.1. Mão de obra não aplicados no Processo Produtivo:

Em seu recurso, a Recorrente reitera que os serviços de mão de obra tomados estão associados à movimentação de cargas por meio de pás carregadeiras que transportam os

fertilizantes dos caminhões até as moendas operadas por saqueiros fornecidos por terceiros. Afirma que houve juntada dos contratos de prestação de serviços que confirmam o argumento.

No julgamento da manifestação de inconformidade a DRJ já reverteu tal item glosado pela Autoridade Fiscal, vejamos:

Quanto à nota fiscal apresentada pela empresa (517), de fato corresponde a uma das despesas glosadas, conforme tabela fiscal. Sendo assim, tratando-se de serviço vinculado ao processo produtivo da empresa (operação de pá carregadeira), voto pela reversão da glosa relativa à nota fiscal nº 517.

Não observo, todavia, contestação em relação aos demais serviços tomados de "Serv. Recauchutagem de pneus" e "Serv. Fornecimento de mão-de-obra". De modo que mantenho a glosa.

3.2. Estadias e diárias de caminhões:

No provimento parcial da impugnação, a DRJ considerou improcedente a glosa atinente ao serviço de estadia e diária de caminhões utilizados como insumos nas operações de transferência e venda bem como, naquelas sem especificações, vejamos:

Analisando-se a planilha que acompanha a decisão, vê-se que as glosas em questão correspondem a serviços de estadias e diárias de caminhões, prestados por empresas de transporte rodoviário. Consta também que o transporte se refere a produtos do Capítulo 31 da NCM – 3102, 3103, 3104 e 3105 – Adubos (Fertilizantes), conforme destacado pelo próprio contribuinte, tratando-se de operações de compra, venda e transferência. Trata-se, portanto, de serviço de transporte (frete), realizado por caminhões (transporte rodoviário), vinculado a compra, venda e transferência de fertilizantes, que o contribuinte informa tratar-se de matéria-prima (insumo) para os produtos por ele fabricados.

(...)

Portanto, estando o insumo adquirido pelo requerente sujeito à alíquota zero, não é possível apurar crédito na sistemática não cumulativa das contribuições nas operações de compra, considerando as previsões normativas acima transcritas.

(...)

Como se vê, não procede tal alegação, visto que o dispositivo citado apenas define o prazo máximo para carga e descarga do veículo, após a sua chegada ao destino contratado, tratando-se, assim, de obrigação entre o transportador, o expedidor e o destinatário, da qual pode vir a decorrer compensação pela demora.

Além disso, há também diversas linhas na planilha fiscal em que não há qualquer referência à operação realizada – compra, transferência ou venda. Assim, da mesma forma que as transferências, não restou demonstrado o fundamento de fato da glosa, cabendo sua reversão.

Considerando o disposto nas normas acima transcritas e o fato de que a autoridade fiscal não especifica a natureza das transferências glosadas (fase do processo produtivo, local de partida e de destino), **voto por manter a glosa relativa às operações de compra** e reverter a glosa relativa às operações de transferência e venda, assim como dos valores em que não há referência à operação realizada.

Com amparo no artigo 11, § 5º da Lei nº 11.442/2007, a Recorrente defende a concessão do crédito por se tratarem de despesas com frete vinculado à compra de matéria prima:

105. Com efeito, o prazo máximo para carga e descarga do veículo de Transporte Rodoviário de Cargas será de 5 (cinco) horas, contadas da chegada do veículo ao endereço de destino; após este período será devido ao transportador (carreteiro ou transportadora) o valor de R\$ 1,69 (um real e sessenta e nove centavos) por tonelada/hora ou fração multiplicado pela capacidade de carga do veículo. Incidência: ultrapassado o prazo máximo de 5 horas, o pagamento relativo ao tempo de espera será calculado a partir da hora de chegada na procedência ou no destino.

Na descrição do seu processo produtivo relata:

Serv. Estadias e diárias de caminhões: valor pago pela estadia do caminhão, enquanto este fica parado aguardando descarregar a matéria prima.

Aqui se discute se os créditos sobre estadia e diárias de caminhão referentes ao frete na compra de insumos são aproveitáveis quando os insumos adquiridos estão sujeitos à alíquota zero.

Ordinariamente este Colegiado tem se posicionado de forma favorável em relação à possibilidade de fruição de créditos do PIS e COFINS sobre os fretes vinculados a insumos à alíquota zero, adotando como princípio a dissociabilidade do frete com o insumo – *Matéria abordada adiante no item 3.5.*

Logo, a princípio, cabe apropriação de crédito sobre o serviço de frete analisado.

Já no que diz respeito ao acessório (serviço de estadia e diária de caminhão), a meu ver, a comprovação de que os fretes foram executados por terceiros e satisfeito pela Recorrente é de suma importância. Isso porque, uma das atividades realizadas pela Recorrente envolve, justamente, o serviço de frete: “(xi) o transporte de mercadorias, por conta própria ou de terceiros; e”.

Ademais, não trouxe a Recorrente informação e documentos sobre as operações para que se pudessem confirmar os efetivos custos como, horários de carga e descarga (atraso), contratos, pagamentos, bens/produtos transportados, dentre outros.

Se olharmos a NF nº 68764 juntada ao PAF nº 10880.974427/2018-79 (julgado também nesta data), evidente a possibilidade de se exigir as despesas com estadias de caminhões, que isolada não prova a sua ocorrência (desembolso), ainda mais quando há subcontratação do serviço:

TIPO DOC	CNPJ/CHAVE	SÉRIE/NRO. DOCUMENTO	TIPO DOC	CNPJ/CHAVE	SÉRIE/NRO. DOCUMENTO
NFE	51150161156501009021550050000687644391655186	005/000068764			
OBSERVAÇÕES					
Filial: 072 PEDIDO- 6600002082- DESCARGA PARA TERÇA FEIRA DIA 03-02-2015 ESTADIA APOS 24 HORAS 0,50 RETROCEDE 12 HORAS. TRANSPORTE SUBCONTRATADO COM SHASALE TRANSPORTES PROPRIETARIO DO VEICULO, MARCA VOLVO, PLACA NUMERO ISR4440, UF RS - Usu: LEANDRO					
DADOS ESPECÍFICOS DO MODAL RODOVIÁRIO - CARGA FRACIONADA					
RNTRC DA EMPRESA 02786791	CIOT	DATA PREVISTA DE ENTREGA 31/01/2015	ESTE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ATENDE À LEGISLAÇÃO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO EM VIGOR		
USO EXCLUSIVO DO EMISSOR DO CT-E			RESERVADO AO FISCO		

Requisitos para concessão do crédito não notados, de sorte que mantenho a decisão recorrida.

3.3. Carga, descarga e transbordo:

As glosas dizem respeito aos serviços de recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarregamento de carga, que mantidas pela DRJ por integrarem o custo de aquisição do bem adquirido. Os fundamentos da DRJ são:

(...)

Quanto aos serviços de carga, descarga, transbordo, a empresa traz as mesmas alegações apresentadas no item “Serviços de Estadias e Diárias de Caminhões”. Traz notas fiscais relativas à armazenagem e conferência de peso da carga do navio, além de contrato relativo a serviços de descarga de navio, manuseio e expedição de mercadorias. Acrescenta que ensaque e peneiramento são serviços necessários à qualidade dos produtos e estão vinculados ao seu processo produtivo. Da mesma forma, os serviços de carga, descarga e transbordo, assim como os serviços de movimentação interna. Conclui que, ainda que se entenda que tais serviços não têm a natureza de insumo, deve-se admitir o crédito por tratar-se de despesas relacionadas com a armazenagem de bens, o que seria permitido pelo artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

Analisando-se a planilha que acompanha a decisão, vê-se que os serviços em questão estão registrados como: “Serv. Carregamento Granel Peneirado”, “Serv. de Desestiva – Descarga de navios”, “Serviço de Transbordo”, “Serv. Carga e Descarga”, “Serv. Portuário de Carregamento de Vagão” e “Serv. Carregamento Granel”. Trata-se, portanto, de despesas aduaneiras, vinculadas à importação de insumo.

Na hipótese de importação de insumos, aplica-se o disposto na Lei nº 10.865/2004, sendo devidos o PIS-Importação e a Cofins-Importação (artigo 1º). O importador sujeito à apuração não cumulativa das contribuições devidas com base nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 poderá descontar crédito, na apuração destas contribuições, em relação às importações sujeitas à incidência do PIS-Importação e a Cofins-Importação, conforme artigo 15:

(...)

Em resumo, nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 a base de cálculo das contribuições é o valor da receita auferida pela pessoa jurídica, não a integrando as receitas elencadas no § 3º do art. 1º das referidas. A legislação ainda prevê em favor do contribuinte o desconto de despesas em relação a determinados bens e serviços dispostos no art. 3º.

A importação de bens a atrair a base de cálculo da Lei nº 10.865/04 está diretamente associada aos serviços prestados por pessoa física ou jurídica endereçada no exterior até a chegada da mercadoria em território nacional (aduana, porto ou aeroporto).

Inclui-se no cômputo o valor da mercadoria, do seguro, frete internacional, carga e descarga e despesas com movimentação de cargas no terminal (Terminal Handling Charges¹), como se observa pela leitura do art. 77 do RA/2010, excluídos os serviços tratados no art. 79:

Art.77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº6.870, de 4 de junho de 2009):

I-o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I, **excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte;** e

III-o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

.....

Art.79. **Não integram o valor aduaneiro**, segundo o método do valor de transação, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I-os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a mercadoria importada, executados após a importação; e

II-os custos de transporte e seguro, bem como os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77.

Percebe-se que as bases de cálculo não se confundem.

¹ Art. 3º A Taxa de Movimentação no Terminal (Terminal Handling Charge - THC) poderá ser cobrada pela empresa de navegação, diretamente do exportador, importador ou consignatário, conforme o caso, a título de ressarcimento das despesas assumidas com a movimentação das cargas pagas ao operador portuário, ou seja, a Cesta de Serviços (Box Rate).
Parágrafo único. A comprovação de pagamento da Taxa de Movimentação no Terminal (THC) é condição necessária para a liberação de cargas de importação por parte dos Recintos Alfandegados.

Sob esse viés, os custos ‘aduanheiros’ tomados no País, isto é, executados a partir do despacho aduanheiro, amoldam-se a definição de insumos, e, por isso, se enquadram na hipótese do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A etapa de importação (carga, descarga e transbordo) é necessária, aliás, imprescindível para o próximo passo que é industrializar.

Como visto ao longo do processo, para sustentar o mercado, a Recorrente importa insumos e matéria prima. Logo, sem a operação de importação e as despesas a ela atreladas não é possível prosseguir com a fase seguinte, justamente a de industrialização dos produtos comercializados.

Nesse prisma, as despesas ‘aduaneyras’ contraídas a partir do desembaraço da mercadoria (despachante, frete interno, transbordo, carga e descarga, etc.), amoldam-se a definição de insumos.

Respalda o meu entendimento o voto condutor proferido no PAF nº 19679.721604/2018-86 (julgado em conjunto nesta data), que bem diferencia os serviços aduaneyros tomados de prestadores nacionais com incidência das contribuições (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), daqueles tomados no exterior atraindo o valor aduaneyro como base de cálculo das contribuições até o efetivo ingresso em território nacional (Lei nº 10.865/04):

Voto Vencedor

Das Glosas Relativas a Serviços Aduaneiros, de Carga e Descarga e Armazenagem de Insumos, Transbordo e Frete de Mercadoria Importada em Território Nacional: Situação 07 – Armazenagem de insumos – Crédito irregular, Situações 09.20, 9.21 e 9.22 – Serviços aduaneyros, de carga e descarga e de transbordo e Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada.

Dirirjo do voto da Relatora quanto às glosas relativas a serviços aduaneyros, de carga e descarga e armazenagem de insumos, transbordo e frete de mercadoria importada em território nacional, pois são serviços essenciais adquiridos em território nacional, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que não se confundem com os produtos adquiridos no exterior.

Aqui, cabe observar que não faz parte do litígio o creditamento dos valores incorridos dos produtos importados e de seus custos acessórios que os integram até a entrada no território nacional conforme estabelece o art. 15 da Lei nº 10.865/04, que trata do PIS/COFINS importação. A base de cálculo dos créditos dessas contribuições até a entrada em território nacional é o valor aduaneyro.

Aqui o litígio trata de serviços adquiridos em território nacional de pessoas jurídicas domiciliadas no país, após a entrada em território nacional e, portanto, sujeitos às disposições das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse ponto, o voto vencido da Relatora, em síntese, entende que, na forma do artigo 158 e seguintes do Parecer Cosit 05/2018, serviços aqui tratados e adquiridos no mercado interno não deveriam ser tratados separadamente do produto importado, entende que deveriam integrar os custos de aquisição do produto importado. E como a Lei do PIS/COFINS-Importação, que por tratar de importação, não inclui na base de cálculo dos produtos importados os custos com serviços realizados após a importação, esse serviços adquiridos no mercado interno não seriam passíveis de creditamento.

Entretanto, dispondo de forma diferente do voto vencido da Relatora, posteriormente ao citado parecer, foi editada pela Receita Federal do Brasil, a Instrução

Normativa RFB nº 1911/19, de caráter interpretativo das Leis que regem o PIS e a COFINS.

A Instrução Normativa RFB nº 1911/19 dispõe expressamente em seu art. 205 que a pessoa jurídica deve contabilizar os bens e serviços adquiridos no mercado interno separadamente daqueles adquiridos no exterior:

IN RFB nº 1911/19:

DOS CRÉDITOS CALCULADOS EM DECORRÊNCIA DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS IMPORTAÇÃO

Seção I

Dos Créditos Básicos

Art. 204. Os créditos de que trata esta Seção serão determinados mediante a aplicação, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma dos arts. 252 e 253, acrescido do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição, dos percentuais de que trata o art. 254 (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 3º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º).

Art. 205. Para efeitos do disposto nesta Seção a pessoa jurídica deve contabilizar os bens e serviços adquiridos no mercado interno separadamente daqueles adquiridos no exterior (Lei nº 12.058, de 2009, art. 35).

Assim, fica esclarecido que esses serviços adquiridos no mercado interno devem ser tratados separadamente dos bens adquiridos no exterior, e portanto individualmente e de forma independente e inconfundível.

Bens e serviços adquiridos no mercado interno tem o tratamento previsto para o PIS na Lei nº 10.637/02 e para a COFINS na Lei nº 10.833/03, diferentemente dos bens e serviços adquiridos no exterior cujo tratamento para o PIS e a COFINS na importação tem o tratamento previsto na Lei nº 10.865/04.

Assim, esses serviços contratadas no mercado interno, somente podem ser analisados com a legislação a eles aplicável (Lei nº 10.637/02 para o PIS e a Lei nº 10.833/03 para a COFINS). Não podem ser analisados como integrantes de insumo importado (Lei nº 10.865/04).

Corroborando esse entendimento de que as despesas com bens e serviços adquiridos no mercado interno devem ser contabilizadas separadamente daqueles adquiridos no exterior, por não se confundirem, cita-se trechos do Acórdão nº 3301-006.879 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), datado de 25/09/2019, que, por unanimidade, decidiu no mesmo sentido em caso análogo:

Acórdão do CARF nº 3301-006.879 (grifos nossos):

(...)

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, 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 nº 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 nº 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).

(...)

Em razão disso, só podem ser considerados como insumos os bens e os serviços essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda, o que demanda, então, o cotejo entre a atividade da empresa e a despesa que se alega como insumo.

(...)

As despesas em litígio não se confundem com os custos agregados à operação de importação. Os custos agregados à importação regem-se pela legislação das contribuições incidentes na importação, ou seja, nos termos da Lei nº 10.865/04, art. 7º e 15.

Todavia, sem dúvida, as despesas aduaneiras pleiteadas como insumos não compõem o valor aduaneiro, que é base da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS devidas nas importações.

Logo, essas despesas estão relacionadas ao PIS e à COFINS internos, uma vez que se trata de bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, ou seja, custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

Trata-se de operações distintas: a importação e as posteriores (já em território nacional) de armazenagem e frete do Porto até o local de industrialização. Dito de outra forma, não se confundem a operação de importação de um bem e as despesas contratadas no mercado interno com a finalidade de destinar os bens importados ao estabelecimento industrial, para posterior industrialização. Assim, são dispêndios realizados no país e pagos para pessoas jurídicas aqui domiciliadas.

Entendo que os insumos “despesas aduaneiras” se incluem nos custos das mercadorias importadas adquiridas e utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados a venda.

(...)

Portanto, os serviços aqui tratados se caracterizam de forma autônoma, independente e inconfundível em relação aos bens adquiridos no exterior.

Cabe agora verificar se os serviços aqui tratados podem ser passíveis de creditamento.

E para que possam ser passíveis de creditamento é necessário que esses serviços possam ser enquadrados como insumos conforme é previsto no art. 3º, inciso II, das

Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, com a interpretação do conceito “insumo” estabelecida pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob rito de recurso repetitivo.

Art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (idêntica redação):

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

(...)

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

Como insumo, o STJ assentou as seguintes teses:

Superior Tribunal de Justiça, julgamento do REsp nº 1.221.170-PR:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Tal entendimento vincula as turmas de DRJ, pois sobre o entendimento do STJ já houve a manifestação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, nos termos previstos no artigo 26-A, § 6º, inciso II, alínea “a” do Decreto nº 70.235/72 e no inciso V do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002.

Especificamente quanto aos serviços tratados nesse voto, adquiridos em território nacional de pessoas jurídicas domiciliadas no país, a luz do entendimento do STJ não há como negar a essencialidade ou relevância desses na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pois esses serviços são imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada por esse contribuinte.

A subtração desses serviços inviabiliza o processo de produção do contribuinte, pois de nada serviria ao contribuinte que sua matéria prima ficasse parada e estragando em um porto ou em um armazém de entrada no país.

Portanto, segundo o critério de aferição de insumos na tese assentada pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob rito de recurso repetitivo, são serviços utilizados como insumo nos termos inciso II, do caput do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Consolidando o entendimento da corte especial STJ, a Receita Federal do Brasil publicou recentemente, em 15/10/2019, a IN RFB 1911/19, que, além de adequar o conceito de insumo a tal entendimento e revogar expressamente as citadas IN SRF nº 247/02 e 404/04, também pacificou o entendimento no âmbito da Receita Federal do Brasil do que é serviço:

IN RFB nº 1911/19:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços

...

§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:

I - serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e

II - bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

Dessa forma, também nos termos dessa IN RFB nº 1911/19, fica pacificado que os serviços aqui tratados nesse caso concreto são serviços essenciais e relevantes que integram o processo de produção, pois como visto, se subtraídos ou “desintegrados” do processo de produção, não há a produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Quanto a algum impedimento a esse entendimento, cabe ressaltar que a corte especial do STJ, no já citado Acórdão do Julgamento do REsp nº 1.221.170-PR, o qual estabeleceu os critérios de aferição para um bem ou serviço possa ser considerado um insumo, não estabeleceu nenhuma vedação para que os serviços tratados no presente caso concreto não possam ser considerados serviços, bem como nenhuma vedação para que esses serviços não possam ser utilizados como insumos. Pelo contrário, conforme explícito nas teses assentadas, preocupou-se em afastar as normas infra-legais que comprometiam a eficácia do sistema de não-cumulatividade para o PIS e a COFINS.

Também quanto a algum impedimento a esse entendimento, cabe também ressaltar que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 não estabeleceram nenhuma vedação para que esses serviços não possam ser considerados serviços, bem como nenhuma vedação para que tais serviços não possam ser utilizados como insumos. Pelo contrário, a Lei nº 10.833/03 (COFINS) também se preocupou em aprimorar a eficácia do sistema da não-cumulatividade desses tributos ao determinar aplicar também para o PIS algumas de suas disposições no sentido de aumentar a eficácia do sistema da não-cumulatividade, entre as quais a disposição do inciso IX do caput do art. 3º, não prevista na Lei nº 10.637/02 (PIS).

Assim, acatando a tese assentada pelo STJ, através do julgamento do REsp nº 1.221.170-PR, sob rito de recurso repetitivo, a qual, após manifestação do PGFN, as Turmas de DRJ estão vinculadas, e ainda ressaltando que tal tese foi recepcionada pela RFB, conforme regulamentada pela IN RFB nº 1911/19, voto por reverter integralmente as glosas aplicadas em relação à apuração de créditos sobre despesas com serviços essenciais adquiridos em território nacional, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que não podem ser confundidas com os custos de produtos adquiridos no exterior.

Dessa forma, o valor da reversão dessas glosas foi calculado a partir da planilha anexada aos autos, pela fiscalização, junto ao “Termo de Anexação de Arquivo Não paginável – Info do Contribuinte EFD Contribuições – 20160701” na folha nº 335. Essa planilha, cujo nome original do arquivo é “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20160701_a_20161231--Apos_Auditoria.xlsx”, possui o detalhamento das glosas aplicadas em sua guia (ou aba) denominada “Itens de Docs Fiscais”. Nessa guia (ou aba), as referidas glosas relativas a serviços aduaneiros e de carga e descarga e armazenagem de insumos estão descritas na coluna “Glosar Crédito de PIS/COFINS” sob as denominações “Sim --> Situação 07: Crédito Irregular de Armazenagem de insumos: Não se trata de Armazenagem de mercadorias acabadas destinadas à venda e produzidas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem”, “Sim --> Situação 09: Tipo do Crédito sem previsão legal na compra: Serviço de Carga e

Descarga” e “Sim --> Situação 09: Tipo do Crédito sem previsão legal na compra: Serviço de Transbordo”. A soma da coluna “Valor da Base de Cálculo” para essas denominações totaliza o valor de R\$ 84.458.062,04 (R\$ 20.218.372,52 na “Situação 07...” + R\$ 64.239.689,52 (R\$ 63.072.858,57 + R\$ 1.166.830,95) nas duas “Situação 09...” citadas). Assim, às glosas já revertidas no voto da Relatora, devem ser adicionadas as reversões de glosas nos valores de R\$ 6.418.812,71 para a COFINS (R\$ 84.458.062,04 x 7,6%)

De modo igual, vê-se no voto vencedor proferido no PAF nº 10880.959424/2018-13 (COFINS para o mesmo período do presente).

Posicionamento similar ao presente e ao voto acima reproduzido (PAF nº 19679.721604/2018-86) está consignado na declaração de voto que abordou as matérias “*Das Glosas Relativas a Serviços de Estadias e Diárias de Caminhões e de Serviços de Transporte de Produtos Tributados à Alíquota Zero*”, nestes autos.

Nesse sentido, revento à glosa.

3.4. Desembarço, despachante e de utilização de portos:

Sob as mesmas razões anteriores, a DRJ manteve a inviabilidade de apuração de créditos sobre os serviços de desembarço, despachante e de utilização de portos, decorrentes de importação de mercadorias.

Para manifestar a sua discordância, a Recorrente perfilha a mesma tese apresentada para os serviços de Carga, descarga e transbordo.

Os serviços de desembarço, despachante e utilização de portos na importação de insumos foram glosados, por não terem relação com a atividade industrial da Recorrente.

Embora controversa a matéria neste Colegiado, entendo que as despesas aduaneiras são essenciais ao exercício da própria atividade econômica da empresa Recorrente, porquanto guardam relação com a fase pré-industrial. Assim dizendo, sem a contratação dos serviços de despachante, desestiva, carga e descarga, armazenagem dos insumos importados, frete para deslocamento até o pátio industrial, até mesmo de transbordo, todos atrelados a ‘operação portuária’, fica a Recorrente impossibilitada de dar seguimento à fase de industrialização. Com isso, os gastos integram o custo da produção.

Assim, como no item 3.5 anteriormente enfrentado, aqui se tratando de custos despendidos em território nacional pós-importação de insumos/matéria prima, faz-se cabível ressarcir-los, sob as mesmas razões de decidir (item 3.5), e em conformidade com a minha posição adotada nos Acórdãos nºs 3301-011.381 e 3301-012.136 revento às glosas alusivas às despesas aduaneiras. No mesmo sentido, têm-se os Acórdãos nºs 3302-013.137, 3301-006.879, 3301-008.948 e 3301-008.484.

Crédito restabelecido.

3.5. Transporte de produtos tributados à alíquota zero (Capítulo 31):

Corroborado pela DRJ, a Autoridade Fiscal alega que o frete segue o insumo sujeito à alíquota zero e, por essa razão, inexistindo recolhimento das contribuições na operação principal (aquisição de insumo), mostra-se inviável apuração de créditos de seu secundário (frete). Igualmente, em relação aos serviços de estadias e diárias de caminhões.

No entanto, este Colegiado por diversas vezes admitiu apuração de crédito de PIS/PASEP e COFINS sobre os fretes pagos pelo contribuinte para o transporte de insumos, mesmo nos casos em que reduzidos à zero à alíquota do bem, porque o frete pode ser elemento dissociável do insumo. Ou seja, uma vez tributado o serviço de frete (apartado da operação de aquisição do insumo), a possibilidade de cálculo do crédito funda-se no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

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

[omissis]

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

Ratificando, cito o Acórdão nº 3301-010.098:

(...)

Em relação ao conceito de insumos, já resta assentado que todos os gastos que integram o processo produtivo, sendo essenciais ou relevantes para a produção do produto destinado a venda devem ser tratados como insumos, afastando o conceito restrito inspirado no IPI. Assim, os bens adquiridos para utilização na fase agrícola e industrial, como componentes do processo produtivo, são insumos, e o frete para o seu transporte integra o seu custo de aquisição quando o frete é incluído no valor da operação pelo fornecedor do produto adquirido.

No entanto, o frete pode ser um custo autônomo, independente do custo de aquisição do produto, incorrido pela Recorrente em razão de uma contratação específica para o transporte, assim, não embutido no valor da operação. Neste caso, se o transporte for tributado, será um insumo autônomo, sendo possível a apuração do crédito mesmo que o insumo em si não seja tributado (suspensão ou alíquota zero).

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a apuração de crédito sobre frete incorrido na aquisição de insumos passou a ser admitido por compor a base de cálculo do próprio produto adquirido, englobado no preço do produto, já que cobrado pelo fornecedor e imputado ao adquirente do produto.

(...)

A parte em destaque serve para deixar claro que o custo de frete que integra o custo de aquisição do insumo é o custo relativo ao frete fornecido pelo próprio vendedor. Isso porque, se esse frete integra o valor da operação de insumo com suspensão ou alíquota zero, por exemplo, não será tributado pelas contribuições, daí a correta aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, o frete pode representar uma despesa por um serviço autônomo, desvinculado do preço ou do valor da operação de compra do insumo.

Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.

Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse tratamento. Pior, fosse assim, esse custo de frete deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.

Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, e se esse custo for tributado pelas contribuições, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar o insumo onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete também é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

À vista disso, revento à glosa sobre o serviço de transporte contratado pela Recorrente para o transporte de insumos sujeito à alíquota zero.

3.6. Armazenagem e frete na operação de venda:

Extrai-se do decisum recorrido:

A autoridade fiscal informa que a empresa toma crédito relativo a Serviço de Estadia e Diárias de Caminhões, além de Serviços de Frete de Materiais Diversos, que não se enquadram no conceito de insumos, nem de frete. Observa que tais valores integram o custo de aquisição, estando a possibilidade de creditamento vinculada ao bem transportado. Assim, conclui que nem toda despesa com frete gera crédito, mas somente aquele pago nas aquisições de insumos passíveis de creditamento. Os itens glosados foram: serviço de estadias e diárias de caminhões e serviço de frete sobre materiais diversos.

A empresa faz remissão às alegações trazidas nos itens Serviços de Estadias e Diárias de Caminhões e Serviços de Frete sobre Materiais Diversos.

Analisando-se a planilha que acompanha a decisão (aba Frete e Armazenagem), vê-se que se trata de serviços de frete (estadias e diárias de caminhões). Trata-se de serviços de transferência, com CFOP 2907 (retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral), e serviços de venda, CFOP 5101 (venda de produção do estabelecimento) e 5106 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar).

Quanto aos serviços de estadias e diárias de caminhões, cabem aqui as mesmas alegações e fundamentação normativa apresentadas no item Serviços de Estadias e Diárias de Caminhões. Em consequência, em relação aos serviços de CFOP 2907 (transferência), voto pela manutenção da glosa, visto que se trata de retorno de produto acabado. No caso dos CFOP 5101 e 5106, voto pela reversão das glosas, por se tratar de frete na venda.

(...)

Entrada de Mercadoria Remetida para Industrialização e Não Aplicada no Referido Processo, Remessa para Depósito Fechado ou Armazém Geral, Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém Geral, Transferência de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros, que Não Deva por Ele Transitar.

(...)

Analisando-se a planilha que acompanha a decisão, vê-se que se trata de serviços de transferência, utilizando CFOP 1903 – entrada de mercadoria remetida para industrialização e não aplicada no referido processo. Trata-se, portanto, de entradas em devolução de insumos remetidos para industrialização e não aplicados neste processo. Portanto, tais despesas não geram crédito, visto que o serviço de industrialização não foi realizado e, em consequência, o frete a ele vinculado também não gera direito a crédito. Assim, voto pela manutenção da glosa.

(...)

Analisando-se a planilha que acompanha a decisão, vê-se que se trata de serviços de transporte de fertilizantes (transferência), utilizando CFOP 6905 – remessa de mercadoria para depósito fechado ou armazém. Trata-se aqui, portanto, do serviço de frete do produto acabado para armazenagem e posterior venda. O contrato trazido pela requerente demonstra que a empresa contratada é responsável pela descarga, armazenagem e expedição do produto em seu armazém, sendo de responsabilidade da requerente o serviço de transporte do produto até as instalações da contratada. Assim, vê-se que não se trata de despesa relativa à armazenagem do produto, mas sim relativa ao frete até o local de sua armazenagem. Além disso, não se trata de frete na operação de venda, pois o produto é enviado para armazenagem e somente posteriormente será remetido ao comprador. Em consequência, não se trata da hipótese prevista no artigo 3º, inciso IX e artigo 15, II, da Lei nº 10.833/2003, pois, neste momento, não há operação de venda vinculada ao frete em análise, razão pela qual voto pela manutenção da glosa.

(...)

Analisando-se a planilha que acompanha a decisão, vê-se que se trata de serviços de transporte de fertilizantes (transferência), utilizando CFOP 2907 (retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral). Neste caso, aplicam-se as mesmas alegações trazidas no item anterior, não sendo a hipótese, da mesma forma, de aplicação do disposto no artigo 3º, inciso IX e artigo 15, II, da Lei nº 10.833/2003, nem se podendo considerar o frete individualmente para fins de creditamento, conforme já analisado nos itens anteriores deste voto. Tal conclusão não se modifica ainda que a entrada do produto tenha ocorrido de fato. Assim, voto pela manutenção da glosa.

(...)

Analisando-se a planilha que acompanha a decisão, vê-se que se trata de serviços de transporte de fertilizantes (transferência), utilizando CFOP 6156 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar. Trata-se de transferências (frete) para outro estabelecimento da mesma empresa, de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial, remetidas para armazém geral, depósito fechado ou outro, sem que haja retorno ao estabelecimento depositante.

Aqui, portanto, de forma semelhante às outras situações objeto de glosa neste item, trata-se de envio de mercadoria a armazéns gerais ou depósito, após processo de industrialização por terceiros. Assim, da mesma forma, e considerando todos os

fundamentos e alegações apresentados nos itens anteriores, voto pela manutenção da glosa.

Conclui-se, pois, que a DRJ manteve os seguintes serviços glosados:

- (i) Estadias e Diárias de Caminhões;
- (ii) Serviço de Frete sobre Materiais Diversos;
- (iii) CFOP 2907 (transferência): retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral e serviços de diárias e estadia de caminhões;
- (iv) CFOP 1903 (transferência): entrada de mercadoria remetida para industrialização e não aplicada no referido processo;
- (v) CFOP 6905 (transferência fertilizante): remessa de mercadoria para depósito fechado ou armazém; e,
- (vi) CFOP 6156 (transferência fertilizante): Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar.

3.6.1. Estadia e Diárias de Caminhões / Frete sobre Materiais Diversos:

Refutando os motivos da decisão recorrida, a Recorrente aduz que o transporte foi para o transporte de adubos e produtos agropecuários (aquisição de insumos) e, ainda, para eliminação de resíduos (sucatas).

Quanto ao frete de insumos (adubos e produtos agropecuários), o tema foi tratado detalhadamente no tópico “*Transporte de produtos tributados à alíquota zero*”.

No que toca ao transporte de sucata “SUCATA DE SACARIA PLÁSTICA”, as despesas com o frete é passível de ressarcimento de PIS/COFINS, eis que julgo o descarte de sacaria plástica serviço essencial (artigos 20 e 33 da Lei nº 12.305/2010), demandando, portanto, transporte.

Não obstante, *in casu*, não há o que ser revertido, já que ausente glosa sobre o referido serviço.

3.6.2. Entrada de Mercadoria Remetida para Industrialização (CFOP 1903):

Alega a empresa Recorrente:

144. Com efeito, os serviços glosados foram todos prestados por Rodopar Transportes Rodoviários Ltda. Trata-se de fretes contratados para transferência de insumos entre a Recorrente e a sociedade SAFRA IND E COM DE FERT DE ALFENAS, responsável pela industrialização dos insumos.

Do que fora vastamente narrado, incontroverso que a transferência de insumos durante a industrialização do bem ou produto para venda possibilita o ressarcimento das

contribuições (incisos II e IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002). Em contrário, não há previsão legal, como acerta a DRJ.

Os insumos não vão para o seu pátio industrial a atrair a condição do inciso II. Não vislumbro hipótese legal o transporte de insumos para terceirizada que, efetivamente, executa a industrialização que, sequer, está evidenciado nos autos como industrialização por encomenda. No descritivo das atividades exercidas pela Recorrente, não há elementos que atestem eventual necessidade de encomenda.

Não é demais lembrar que a empresa não é apenas industrial atuando também, com prestação de serviços de armazenagem a terceiros, de locação de espaços para estocagem de produtos e de transporte de mercadorias, por conta própria e de terceiros.

Portanto, cabia a Recorrente demonstrar que a transferência foi de insumos a empresas para industrialização sob encomenda dos produtos por ela comercializados e, ainda, a comprovação dos desembolsos com os custos.

Dessarte, nego a reversão.

3.6.3. Remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 6905):

Vê-se que, aqui, as despesas incorridas pela Recorrente são de armazenagem de produtos acabados para posterior venda.

A Recorrente ora defende que é serviço para armazenagem, ora como remessa de portos para armazéns.

Matéria também controversa neste Colegiado entendo que apenas armazenamento de insumos, produtos inacabados ou vinculados à venda cabe ressarcimento (incisos II e IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002).

A legislação não pressupõe despesas de armazenagem com fins logísticos suscetíveis ao crédito, mas, tão somente, necessário contratar armazenagem/depósito para guarda de insumos/matéria prima a ser aplicada em processo produtivo (inciso II), ou fundamental para o produto acabado já associado a uma operação de venda.

No caso em apreço, penso que o serviço tomado pela Recorrente foi com objetivo logístico. Não tendo demonstrado o armazenagem de insumos, produtos inacabados ou de operação de venda. E, mais, repisa-se que na consecução do objeto social a Recorrente presta esse tipo de serviço.

Logo, a falta de previsão legal, acompanhada da escassez de provas, resulta na conservação da glosa.

3.6.4. Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém Geral (CFOP 2907):

Argui a empresa:

155. No entanto, a Recorrente informa que os serviços classificados sob tal rubrica tiveram o seu CFOP erroneamente indicados nas notas fiscais. A transferência das mercadorias foi física e não simbólica, devendo permitir a tomada de crédito com base nas mesmas razões contidas no item IV.3.3 deste Recurso Voluntário: trata-se de armazenagem de insumos ou serviços classificados como insumos.

Certificado o erro pela Recorrente, e partindo das premissas anteriormente expostas, em especial do ônus da prova pela Recorrente, inviável a reversão buscada.

3.6.5. Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 6156):

Afirma a DRJ que os serviços correspondem a frete entre estabelecimentos da empresa de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, sem ter sofrido processo de industrialização. Enquanto que a empresa reitera que, na verdade, os serviços são de transferência de insumos para armazéns e portos.

O tema ‘frete’ já foi exaustivamente debatido, e pelo que fora abordado, a meu ver, as transferências de produtos inacabados são passíveis de ressarcimento de PIS e COFINS (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002). Igualmente no que diz respeito à remessa de insumos para depósitos, já que descrito nas etapas do processo de produção da Recorrente a necessidade de tais serviços (inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002), desde que arcados por ela.

Motivo em que merece reforma a decisão recorrida.

Conclusão.

Pelo exposto, decido dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter às glosas para os serviços definidos como insumos:

- (i) Carga, descarga e transbordo;
- (ii) Desembaraço, despachante e de utilização de portos;
- (iii) Transporte de produtos tributados à alíquota zero (fertilizantes);
- (iv) Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

Fl. 34 do Acórdão n.º 3301-013.633 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.959428/2018-93