



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.900983/2017-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.788 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2023
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.
SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

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. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

É vedada a apuração ou desconto dos créditos sobre as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições PIS e COFINS. (Inciso II, § 2º, artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003) Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar parcial provimento para reverter a glosa fretes na remessa/transferência de produtos entre estabelecimentos da recorrente; fretes na aquisição de insumo sem incidência; serviços armazenagem e movimentação de matérias-primas de alíquota zero; serviços de descarga de navio de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; movimentação e armazenagem de fertilizantes importados; serviços de armazenagem de matérias-primas de alíquota zero; serviço de descarga, armazenagem e expedição de fertilizantes importados; descarga e pesagem de matérias-primas de alíquota zero; serviços de transporte e armazenagem após a importação de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; armazenagem em recinto alfandegado de matérias-primas de alíquota zero; material de embalagem (etiqueta impressa e pallets). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.787, de 16 de outubro de 2023, prolatado no julgamento do processo 11080.914369/2018-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou Manifestação de Inconformidade procedente em parte, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgava o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte, referente ao crédito de COFINS.

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

Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte, conforme Acórdão nº 10-068.597.

Em sede recursal, a Recorrente, em síntese apertada, reproduz suas razões de defesa, pleiteando a nulidade dos lançamentos e reversão da glosa em relação aos itens mantidos pela decisão recorrida, bem como seja aplicada a correção pela Taxa Selic dos créditos por ela apurado.

É o relatório.

Voto

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

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto nº 70.235/72..

O cerne do litígio envolve, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que referido conceito já se encontra sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva; na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, que deve ser observado pela Administração Pública – art. 19 da Lei 10.522/2002.

Conforme exposto anteriormente, a decisão recorrida julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para: (i) afastar a preliminar de nulidade; e (ii) **meritoriamente**: manter parcialmente a glosa dos créditos apurados pela Recorrente atinente a (ii.1) transporte intercompany de matéria-prima de produtos inacabados e acabados; (ii.2) fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero; (ii.3) serviços aduaneiros na importação de mercadorias; (ii.4) despesas com armazenagem; (ii.5) aquisições de matérias primas sujeitas à alíquota zero; (ii.6) outros créditos, bem como afastar o pleito de atualização do crédito pela Taxa Selic.

A Recorrente, em síntese apertada, reproduz suas razões de defesa, pleiteando a nulidade dos lançamentos e reversão da glosa em relação aos itens mantidos pela decisão recorrida, bem como seja aplicada a correção pela Taxa Selic dos créditos por ela apurado, o quais serão devidamente analisados, tudo isso, levando-se em conta a atividade desenvolvida, qual seja:

O objeto social da Sociedade consiste: (i) no comércio, armazenagem, industrialização, importação e exportação de fertilizantes, simples ou compostos, matérias-primas correlatas e corretivos do solo; (ii) na produção, importação, exportação e comércio de mercadorias e insumos relacionados com as atividades agrícolas e pecuárias, tais como sementes, lonas, defensivos, máquinas e implementos agrícolas; (iii) no exercício da atividade de representação comercial, compreendendo o agenciamento de vendas e intermediação de negócios, ressalvados os que dependem de prévia autorização governamental; (iv) na pesquisa e aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; (v) na prestação de serviços de agenciamento, afretamento e transporte marítimo nacional e internacional e como entidade estivadora para armadoras nacionais e estrangeiras, bem como na prestação de serviços correspondentes à movimentação, conferência, conserto, arrumação e armazenagem de cargas de qualquer espécie a bordo de embarcações ou em terra, inclusive a prestação de serviços de logística, por terra a água, e também de movimentação e armazenagem de cargas à terceiros; (vi) na prestação de serviços de transportes terrestres, marítimos e fluviais, compreendendo inclusive o agenciamento destes serviços, por conta própria ou de terceiros; (vii) na participação no capital de outras sociedades, mesmo que de outros setores econômicos, como sócia ou acionista, através de recursos próprios ou provenientes de incentivos fiscais; (viii) fornecimento de água potável para navios; (ix) importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição e comercialização de produtos químicos nitrogenados para uso industrial incluindo: amônia e suas soluções, uréia e suas soluções, nitrato de cálcio e suas soluções, nitrato de amônia de alta e baixa densidade e suas soluções, CO₂ e ácido nítrico em diversas concentrações, produtos e equipamentos para controle de emissão de NO_x, produtos e equipamentos para controle de odor (1-12S), e produtos químicos em geral; (x) importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição, comercialização e locação de tanques de armazenagem e abastecimento, equipamentos de aplicação e dosagem e sistemas de telemetria relacionados a atividade; (xi) importar, industrializar e comercializar produtos destinados à alimentação animal; (xii) desenvolvimento e licenciamento de sistemas ou programas de computador (software).

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a análise da preliminar de nulidade e dos itens cuja glosa fora suscitada pela Recorrente.

Preliminar de nulidade

A Recorrente, em linha gerais, pleiteia a nulidade do “lançamento” com fundamento na ausência de motivação do ato administrativo que justifique as glosas realizadas pela fiscalização.

Analisando o relatório fiscal de fls. 5.148-5.153, constata-se que a fiscalização apresentou motivação suficiente para justificar a glosa do créditos apurados pela Recorrente, tanto que a motivação permitiu ao contribuinte contestar especificamente os “motivos” que fundamentaram o ato administrativo.

Nesse sentido, não vejo reparos a fazer na decisão recorrida que assim se pronunciou:

Ao iniciar sua manifestação, o recorrente suscita a nulidade do “lançamento”, com o argumento de que haveria uma suposta ausência de fundamentação/motivação, em virtude de que não haveria uma descrição do motivo da glosa de diversos itens utilizados como crédito.

Tal afirmação não corresponde à realidade exposta nos autos, pois todas as glosas foram amplamente detalhadas, analisadas e fundamentadas na decisão recorrida, ao contrário do que afirma o interessado. Tanto assim que o contribuinte apresentou sua defesa tempestivamente, onde contestou uma a uma as glosas efetivadas durante o procedimento fiscal. Deve-se ressaltar que as planilhas de cálculo e demonstrativos integram a informação fiscal, a qual fundamenta a decisão em litígio.

Também se destaque que os autos não se tratam de lançamentos de crédito tributário, como coloca o contribuinte, pois estamos aqui analisando um pedido de crédito por parte do mesmo.

O contribuinte de forma geral alega que a fiscalização não teria descrito e justificado os motivos das glosas, citando o Art. 59, do Decreto nº 70.235/72, e art. 142, do CTN. Discordamos desse entendimento, pois da leitura do relatório fiscal se apura que as glosas foram motivadas, e o fato de o contribuinte não concordar com tais motivos não é suficiente para a alegação de falta de motivação.

O Fisco dispondo dos elementos necessários para a conclusão dos seus trabalhos, não tem a obrigação de visitar o local da empresa. Mencione-se a Súmula nº 46 do CARF como exemplo nesse sentido.

O Despacho Decisório foi elaborado por Auditor-Fiscal, agente competente para este mister, não se configurando qualquer violação ao citado Art. 59 do Decreto 70.235, de 06/03/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e **serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifei)

O interessado foi regularmente cientificado quanto ao teor do Despacho Decisório, onde as irregularidades que lhe foram imputadas se encontram amplamente descritas e capituladas. Foi assegurado ao contribuinte o prazo para defesa previsto em lei.

Além disso, qualquer outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, não acarretaria nulidade absoluta. Se tiver relevância e provocar

prejuízo, desde que não tenha sido causada pelo próprio sujeito passivo, há de ser sanada, reabrindo-se o prazo de impugnação, a teor do Art. 60 supra.

Pelo exposto, tem-se que não ocorreu nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importe em nulidade do Despacho Decisório, ou que tenha cerceado o direito de o interessado conduzir a sua defesa.

Rejeita-se, assim, o pleito de nulidade do “lançamento”.

Mérito

(i) Transporte Intercompany de Matéria Prima e Produtos Inacabados e Acabados

A DRJ manteve a glosa por entender que **“quaisquer outros fretes que não estejam vinculadas a operações de venda ou a aquisições de mercadorias tributadas, não geram direito ao crédito a serem descontados do PIS/Pasep ou da Cofins devidos”**.

A Recorrente se defende, alegando que a quase totalidade das operações de frete remessas/transferências se referem a transporte de insumos inacabados, senão vejamos:

Apenas para fins de argumentação, é importante o registro de que praticamente a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compõem os pagamentos objetos de restituição no presente processo, é referente a **custos com fretes de matéria prima** e não de produtos acabados.

Ademais, o contribuinte impugna neste tópico as supostas irregularidades na apuração de créditos apontadas no relatório de ação fiscal, no que se refere especialmente a: **“fretes de transferência de produto acabado; transporte de matérias-primas de alíquota zero; transporte dutoviário de matérias-primas de alíquota zero; fretes após a importação entre o porto e os estabelecimento do contribuinte de matérias-primas de alíquota zero; fretes e armazenagem de matérias-primas com alíquota zero; fretes de devolução de vendas”**, dentre outras glosas relacionadas a fretes.

No caso, veja-se os fretes praticados durante o processo produtivo os quais foram completamente ignorados pelo fisco, como segue:

1 - Fretes Inbound:

Porto->Unidade

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

Porto-> Armazém Externo

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

Armazém->Unidade

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

Unidade->Unidade (Transferência de MP)

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

2 - Fretes Outbound:

Unidade-> Cliente

Podendo ocorrer na modalidade CIF ou FOB. Caminhão se apresenta na unidade para marcação no dia agendado pelo time de logística apresentando informações do pedido e produto que irá carregar. Unidade realiza carregamento do produto acabado em sacos ou big bags e libera caminhão para entrega no endereço de destino do cliente.

Ou seja, a Recorrente não pratica usualmente frete entre estabelecimentos de produtos acabados, simplesmente porque produz de acordo com os pedidos já realizados pelos clientes e, por isso, assim que concluídos, são enviados diretamente aos mesmos. Até porque no caso de fertilizantes, as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes a cada carregamento, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto.

Com efeito, a Recorrente não transfere produtos acabados pela inadequação logística e pelas próprias especificidades do seu produto. Não há dúvidas de que tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita da Empresa.

Pois bem. Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Adicione-se, também, como passível de creditamento, o frete de produtos acabados entre estabelecimentos. Este entendimento decorre da inteligência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em decisões não unânimes, ressalta-se, vem posicionando-se no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda".

Efetivamente, tendo a empresa industrial produzido um determinado produto, presume-se que será vendido, não havendo necessidade de que tal operação já tenha ocorrido para que o deslocamento do bem entre estabelecimentos seja considerado uma operação de venda de que trata o artigo 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03,

Neste sentido merece destaque o voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão nº 9303-008.099, cujo fragmento se transcreve abaixo:

É de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art.

15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Ainda em relação a este entendimento é de se transcrever a ementa proferida no referido acórdão 9303-008.260, da 3ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do dia 20 de março de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Recurso especial do contribuinte provido.

Com base no acima exposto, entende-se ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na remessa/transferência de produtos entre estabelecimentos da Recorrente.

(ii) Fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero

Nos termos do relatório, a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente relativos as despesas de frete na aquisição de mercadoria sem incidência das contribuições.

Em resumo, o entendimento da fiscalização, corroborado pela DRJ, é no sentido de que as despesas com frete são integrantes do custo da mercadoria, fazendo parte do custo de aquisição, e, sendo assim, deveriam acompanhar o mesmo regime de tributação que a mercadoria transportada.

Entretanto, ao contrário do que restou decidido, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, apenas, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º10.637/2002 e n.º10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito, e sim a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero ou não sofrer tributação por ter sido adquiridos de pessoa física e/ou com suspensão das contribuições ao Pis/Cofins, restrição esta não trazida na Lei.

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

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

"(...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)

O I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado, trouxe razões substanciais para admitir a tomada de crédito sob análise:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

Nestes termos, revento a glosa relativa aos fretes na aquisição de insumo sem incidência das contribuições.

(iii) Serviços Aduaneiros da Importação

Segundo a fiscalização, foram objeto de glosa, por não se caracterizarem como insumos, bens e serviços assim descritos no relatório fiscal:

(...)serviços portuários, armazenagem e movimentação de matérias-primas de alíquota zero; serviços de descarga de navio de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; serviços de operação portuária, depósito, movimentação e armazenagem de fertilizantes importados; serviços de armazenagem de matérias-primas de alíquota zero; serviço de descarga, pesagem, armazenagem e expedição de fertilizantes importados; serviços de recebimento, conferência, descarga e pesagem de matérias-primas de alíquota zero; serviços de transporte e armazenagem após a importação de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; armazenagem em recinto alfandegado de matérias-primas de alíquota zero.;

Especificamente em relação aos ***serviços de armazenagem alfandegada; descarga; movimentação e desestiva*** a Recorrente trouxe as seguintes alegações:

Os custos de armazenagem alfandegada (acondicionamento da matéria-prima em armazéns dentro do porto até a sua transferência para a fábrica), descarga (ato de retirar a matéria-prima do navio), movimentação (movimentação dos produtos dentro do porto) e a própria desestiva (serviços de organização da matéria-prima dentro do navio para que a mesma possa ser descarregada) são indispensáveis para que a Recorrente consiga obter sua matéria-prima que é praticamente toda importada.

Com efeito, tais atividades são realizadas por pessoas jurídicas especializadas, as quais atuam apenas para este fim, sem as quais seria impossível a retirada da mercadoria dos porões dos navios e o seu acondicionamento nos caminhões de transporte. A Lei nº 8.630/93 é que regulamenta a atividade portuária e determina que todas as movimentações de cargas destinadas ou provenientes de transporte aquaviário **devem** ser realizadas por pessoas jurídicas pré-qualificadas para operar no porto.

Não obstante o esmero brilho de suas alegações, fato é que a Recorrente contestou especificamente os serviços armazenagem alfandegada; descarga; movimentação e desestiva, deixando de explicitar qual a utilidade para os demais serviços elencados anteriormente, a saber:, *serviços portuários, serviços de operação portuária, depósito, pesagem, serviços de recebimento, conferência..* Para estes serviços, por se tratar de argumentos genéricos mantém-se a glosa.

Já em relação aos demais serviços, quais sejam: *armazenagem e movimentação de matérias-primas de alíquota zero; serviços de descarga de navio de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; movimentação e armazenagem de fertilizantes importados; serviços de armazenagem de matérias-primas de alíquota zero; serviço de descarga, armazenagem e expedição de fertilizantes importados; descarga e pesagem de matérias-primas de alíquota zero; serviços de transporte e armazenagem após a importação de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; armazenagem em recinto alfandegado de matérias-primas de alíquota zero*, entendo que a glosa devem ser revertidas, posto que demonstrado pela Recorrente, vide citações das atividades desenvolvidas pelas empresas prestadoras serviços, a relevância dos serviços para atividade da Recorrente. A esse respeito, peço vênha para transcrever parte do voto proferido pelo Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, acórdão 3402-009.901, PA envolve o mesmo contribuinte que, reverteu as glosas de capatazia na importação de mercadorias:

IV - DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS
NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Alega o Recorrente que, sempre que seja possível a demonstração de que estes serviços representam utilidades indispensáveis para que o bem importado chegue ao estabelecimento do importador e contribua, numa etapa seguinte, para a conformação de sua receita, há que se assegurar o direito ao crédito relativos aos serviços na importação. No seu entender, tais serviços são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, já que se relacionam diretamente com a obtenção de matéria-prima.

Observo, de início, que o contribuinte interpreta a legislação sob o enfoque que o STJ denominou de “orientação ampliada”, pela qual o conceito de insumo se aproxima do conceito de despesas dedutíveis para fins de IRPJ. Segundo seu entendimento, toda despesa essencial e/ou relevante para a atividade operacional deve ser incluída na base de cálculo dos créditos das contribuições. Contudo, conforme já demonstrado em tópico anterior, esta tese já foi expressamente refutada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Os gastos com bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil que o contribuinte poderá utilizar para apurar créditos se encontram listados no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, dispositivo legal específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS. Contudo, no caso de bens importados, a disciplina para a apuração das contribuições e dos respectivos créditos se encontra na Lei nº 10.865/2004, já transcrita neste voto.

Além dos serviços de despachante aduaneiro, empresa/profissional responsável pelo desembaraço aduaneiro das mercadorias, os principais “serviços aduaneiros” são aqueles constantes na Lei nº 12.815/2013:

Art. 40. O trabalho portuário de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações, nos portos organizados, será realizado por trabalhadores portuários com vínculo empregatício por prazo indeterminado e por trabalhadores portuários avulsos.

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - capatazia: atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

II - estiva: atividade de movimentação de mercadorias nos conveses ou nos porões das embarcações principais ou auxiliares, incluindo o transbordo, arrumação, peação e despeação, bem como o carregamento e a descarga, quando realizados com equipamentos de bordo;

III - conferência de carga: contagem de volumes, anotação de suas características, procedência ou destino, verificação do estado das mercadorias, assistência à pesagem, conferência do manifesto e demais serviços correlatos, nas operações de carregamento e descarga de embarcações;

IV - conserto de carga: reparo e restauração das embalagens de mercadorias, nas operações de carregamento e descarga de embarcações, reembalagem, marcação, remarcação, carimbagem, etiquetagem, abertura de volumes para vistoria e posterior recomposição;

V - vigilância de embarcações: atividade de fiscalização da entrada e saída de pessoas a bordo das embarcações atracadas ou fundeadas ao largo, bem como da movimentação de mercadorias nos portalós, rampas, porões, conveses, plataformas e em outros locais da embarcação; e

VI - bloco: atividade de limpeza e conservação de embarcações mercantes e de seus tanques, incluindo batimento de ferrugem, pintura, reparos de pequena monta e serviços correlatos.

A Secretaria da Receita Federal já se manifestou sobre a possibilidade destes “serviços aduaneiros” gerarem créditos das contribuições, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 241, de 19/05/2017, *litteris*:

14. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os seguintes, todos contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- a) os serviços aduaneiros;
- b) o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica; e
- c) as despesas com depósito (armazenagem).

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

(...)

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

- a.1) serviços aduaneiros;
- a.2) frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional;
- b) é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria nacional ou importada, desde que contratada a armazenagem junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, e cumpridos os demais requisitos normativos.

22. Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 13 de fevereiro de 2017.

Ocorre que o STJ, ao julgar o REsp nº 1.799.306/RS (Relator Ministro Gurgel de Faria, Relator p/ Acórdão Ministro Francisco Falcão, Data da Publicação/Fonte DJe 19/05/2020) sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, decidiu que os serviços de capatazia devem ser incluídos na composição do valor aduaneiro, *in verbis*:

Ementa

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO DAS DESPESAS COM CAPATAZIA.

I - O acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994), no art. VII, estabelece normas para determinação do "valor para fins alfandegários", ou seja, "valor aduaneiro" na nomenclatura do nosso sistema normativo e sobre o qual incide o imposto de importação. Para implementação do referido artigo e, de

resto, dos objetivos do acordo GATT 1994, os respectivos membros estabeleceram acordo sobre a implementação do acima referido artigo VII, regulado pelo Decreto n. 2.498/1998, que no art. 17 prevê a inclusão no valor aduaneiro dos gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação. Esta disposição é reproduzida no parágrafo 2º do art. 8º do AVA (Acordo de Valoração Aduaneira).

II - Os serviços de carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, representam a atividade de capatazia, conforme a previsão da Lei n. 12.815/2013, que, em seu art. 40, definiu essa atividade como de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelho portuário.

III - Com o objetivo de regulamentar o valor aduaneiro de mercadoria importada, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF 327/2003, na qual ficou explicitado que a carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas no território nacional estão incluídas na determinação do "valor aduaneiro" para o fim da incidência tributária da exação. Posteriormente foi editado o Decreto n. 6.759/2009, regulamentando as atividades aduaneiras, fiscalização, controle e tributação das importações, ocasião em que ratificou a regulamentação exarada pela SRF.

IV - Ao interpretar as normas acima citadas, evidencia-se que os serviços de capatazia, conforme a definição acima referida, integram o conceito de valor aduaneiro, tendo em vista que tais atividades são realizadas dentro do porto ou ponto de fronteira alfandegado na entrada do território aduaneiro. Nesse panorama, verifica-se que a Instrução Normativa n. 327/2003 encontra-se nos estreitos limites do acordo internacional já analisado, inocorrendo a alegada inovação no ordenamento jurídico pátrio.

V - Tese julgada para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973): Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação.

VI - Recurso provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973).

Tese Jurídica

"Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação".

Ora, a Lei nº 10.865/2004 determina que o crédito das contribuições, no caso de bens importados, será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º; este art. 7º, por sua vez, estabelece que essa base de cálculo será o valor aduaneiro. Os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327/2003 descrevem como deve ser feita a determinação do valor aduaneiro:

Determinação do Valor Aduaneiro

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou 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 a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

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

§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

Art. 5º No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:

I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e

II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executadas após a importação.

Nesse contexto, entendo que assiste razão ao Recorrente em relação aos serviços aduaneiros que correspondam a capatazia, entendida esta como os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até a chegada aos portos ou aeroportos alfandegados de descarga.

Quanto aos demais gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias, resta evidente que ocorrem antes destas serem utilizadas no processo produtivo, que ainda nem sequer se iniciou, afastando qualquer possibilidade de serem conceituados como “insumos do processo produtivo”. Assim, excluída a possibilidade de geração de crédito pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda), resta verificar se tais serviços estão previstos em alguma das demais hipóteses, sendo negativa a resposta.

Observe-se que o legislador foi extremamente minucioso e detalhista ao indicar quais dispêndios são aptos a gerar créditos, tendo inclusive ampliado este rol através de leis posteriores. Contudo, não incluiu os gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias nestas hipóteses. Da mesma forma, não há como obter respaldo legal na Lei nº 10.865/2004 pois, como visto acima, só permite a tomada de créditos sobre o valor aduaneiro dos bens importados, no qual não se incluem outros serviços além da capatazia.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para permitir o desconto de créditos apurados sobre os gastos com capatazia incluídos no valor aduaneiro da mercadoria importada.

Nesse sentido, adoto as razões do precedente citado, para reverter as glosas dos serviços armazenagem e movimentação de matérias-primas de alíquota zero; serviços de descarga de navio de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; movimentação e armazenagem de fertilizantes importados; serviços de armazenagem de matérias-primas de alíquota zero; serviço de descarga, armazenagem e expedição de fertilizantes importados; descarga e pesagem de matérias-primas de alíquota zero; serviços de transporte e armazenagem após a importação de matérias-primas de alíquota zero e

fertilizantes; armazenagem em recinto alfandegado de matérias-primas de alíquota zero.

(iv) Armazenagem

A respeito do tema, verifica-se que a DRJ manteve a glosa com fundamento na vedação expressa contida no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 que permite a tomada de crédito nas operações de venda. Entretanto, ainda que a vedação fosse afastada, como se faz no caso das despesas com frete, incumbe ao contribuinte demonstrar especificamente a utilidade da despesas em seu processo produtivo, o que não ocorreu para a despesa de armazenagem, sendo que as alegações da Recorrente foram de ordem genérica, senão vejamos:

Com efeito, ao importar insumos para a fabricação de fertilizantes, ou mesmo mercadorias para revenda, os gastos com armazenagem são imprescindíveis ao processo que resulta na fabricação ou comercialização de bens e produtos. A empresa simplesmente não pode deixar de contratá-los. A armazenagem de bens destinados a revenda e de insumos importados é essencial e estreitamente ligada à produção de mercadorias e acabarão por gerar receitas à entidade. Isto leva à conclusão de que os serviços de armazenagem são insumos para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS não cumulativos.

Com efeito, deveria a Recorrente especificar qual a relevância da estocagem dos insumos destinados a fabricação em fase anterior ao processo produtivo; tais como: qual o tipo de estocagem é realizada pelo contribuinte? Trata-se de insumo perecível que dependa de estocagem especial? Nada foi explicitado pela Recorrente.

Mantem-se, assim, a glosa sobre a referida despesa.

(v) Aquisições de matéria-prima sujeita à alíquota zero

O artigo 3º, parágrafo 2º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 estabelece de forma expressa que é vedada a apuração ou desconto dos créditos sobre as **aquisições** não sujeitas ao pagamento da contribuição.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Já o artigo 17 da Lei 11.033/2004 dispõe que *“As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”* (Grifei)

Ao pretender o sujeito passivo **adquirente** se aproveitar de créditos cujo direito a lei atribui ao **vendedor**, busca-se simplesmente subverter o comando legal, inverter a situação prevista na lei. Portanto, não é possível ao **adquirente** se aproveitar de créditos sobre as aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição.

Assim, mantem-se as glosas realizadas pela fiscalização.

(vi) Outros Créditos

Dentre os diversos itens glosados, a Recorrente contestou apenas aqueles que compõem o material de embalagem para transporte das mercadorias produzidas, quais sejam, fita impressora (etiqueta sacaria) e pallets, apresentou os seguintes argumentos:

Quanto a fita para impressora, item também glosado pela fiscalização, tem-se que são essenciais, pois são nessas etiquetas que vão constar informações como a descrição do produto, fórmula, validade, nº pedido, etc. Informações estas de suma importância para o cliente, consumidor dos fertilizantes.

Importante lembrar que os produtos dos clientes são misturados já com o caminhão aguardando no pátio para ser carregado e que o produto é misturado, ensacado e carregado diretamente no caminhão. Como cada cliente possui uma lavoura diferente, são produzidas inúmeras combinações de nutrientes, de acordo com a cultura de cada cliente.

Nesse contexto, fica impossível produzir uma embalagem específica para cada caso, sendo suprido este ponto pelas etiquetas que são impressas no momento exato da produção do produto e são fixadas em cada embalagem para que o cliente possa saber exatamente o que contém ali, cuidados no transporte e manuseio, validade, entre outras informações que devem ser fornecidas conforme determinações legais.

A fim de se ilustrar o quanto afirmado aqui, veja-se foto de embalagem do Yara Vita (fertilizante foliar líquido), com a seta amarela apontando para as etiquetas que são fixadas nas mesmas:



Os créditos relativos a “pallets” também são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, pois conforme imagens abaixo colacionadas³, a manipulação dos big bags pode ser a fonte de danos à embalagem que geram transtornos quando do uso pelos clientes. Estes danos podem ocorrer durante o transporte devido à utilização de carrocerias inadequadas, bem como durante o processo de carregamento e descarga devido ao manuseio incorreto, como por exemplo, não encaixar todas as alças do big bag no “garfo” da empilhadeira.

Dessa forma, os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da COFINS.

(...)

Sacaria

Para evitar danos às embalagens, recomendamos que seja acompanhado com atenção as operações de carregamento.

Recomendações para armazenagem em sacaria

Armazenar sobre *pallets* ou estrados de madeira.

Altura da pilha de no máximo 15 sacos para evitar compactação.

As fileiras devem ser alternadas.

Distância entre as pilhas deve ser de no mínimo 60 cm e entre as pilhas e a parede de no mínimo 50 cm para promover a ventilação do local.



Com razão a Recorrente. Isto porque, os materiais de embalagens, sejam de apresentação ou de transportes utilizados com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Assim, reverte-se a glosa em relação ao material de embalagem (etiqueta impressora e *pallets*).

Por fim, em relação ao pedido de atualização do crédito pela Taxa Selic, utiliza-se da decisão como razão de decidir para afastar o pleito da Recorrente.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e em dar parcial provimento para reverter a glosa fretes na remessa/transferência de produtos entre estabelecimentos da Recorrente; fretes na aquisição de insumo sem incidência; serviços armazenagem e movimentação de matérias-primas de alíquota zero; serviços de descarga de navio de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; movimentação e armazenagem de fertilizantes importados; serviços de armazenagem de matérias-primas de alíquota zero; serviço de descarga, armazenagem e expedição de fertilizantes importados; descarga e pesagem de matérias-primas de alíquota zero; serviços de transporte e armazenagem após a importação de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; armazenagem em recinto alfandegado de matérias-primas de alíquota zero; material de embalagem (etiqueta impressora e *pallets*).

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar parcial provimento para reverter a glosa fretes na remessa/transferência de produtos entre estabelecimentos da recorrente; fretes na

aquisição de insumo sem incidência; serviços armazenagem e movimentação de matérias-primas de alíquota zero; serviços de descarga de navio de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; movimentação e armazenagem de fertilizantes importados; serviços de armazenagem de matérias-primas de alíquota zero; serviço de descarga, armazenagem e expedição de fertilizantes importados; descarga e pesagem de matérias-primas de alíquota zero; serviços de transporte e armazenagem após a importação de matérias-primas de alíquota zero e fertilizantes; armazenagem em recinto alfandegado de matérias-primas de alíquota zero; material de embalagem (etiqueta impressa e pallets).

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator