



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19679.721605/2018-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.642 – 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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

NFe/CTe CANCELADAS. VALOR DA NOTA FISCAL INFORMADO PELO CONTRIBUINTE MAIOR QUE O VALOR LANÇADO PELO FORNECEDOR EM NFe/CTe. DECISÃO RECORRIDA MANTIDA. CRÉDITO NEGADO.

O fato gerador da contribuição é a receita auferida pela empresa, logo as vendas canceladas e os descontos incondicionados não integram a base de cálculo das contribuições seja em razão do negócio jurídico dissolvido, seja por efeitos da redução do preço de venda pelo fornecedor (alínea a, inciso V, § 3º, art. 1º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

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. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

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. ARMAZENAGEM DE INSUMOS. CRÉDITO CONCEDIDO.

Demonstrada a indispensabilidade dos serviços de armazenamento de insumos pela empresa, cabível apurar créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, a teor inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

PER/DCOMP. SERVIÇOS ADUANEIROS DE CARGA E DESCARGA, TRANSBORDO E FRETE INTERNO. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. CRÉDITO RECONHECIDO.

Adotando o critério da extração, na operação 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 unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para restabelecer os créditos das despesas dos serviços (i) situação 07 – armazenagem de insumos; (ii) situação 9.10 - serviço de transporte contratado pela recorrente para o transporte de insumos sujeitos à alíquota zero; (iii) situações 9.20, 9.21 e 9.22 - serviços aduaneiros de carga e descarga e de transbordo; e, (iv) situação 11 – frete interno referente ao transporte de mercadoria importada.

(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/RJO que reconheceu, em parte, o direito da Recorrente ao ressarcimento do crédito de PIS não-cumulativo apurado no 3º Trimestre de 2016, de seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS 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.

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS - CUSTOS DE AQUISIÇÃO - CRÉDITO-IMPOSSIBILIDADE - A base de cálculo do crédito decorrente da aquisição no mercado externo de matéria-prima é o valor aduaneiro, nele não se incluindo as demais

despesas que compõem o custo de aquisição do insumo importado (armazenagem, despesas aduaneiras, frete interno), as quais, por si sós, não geram direito a crédito.

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.

FRETE NA VENDA - ÔNUS DO VENDEDOR - Somente dá direito a crédito a despesa relativa a frete na venda quando o ônus seja suportado pelo vendedor.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

ERRO DE APURAÇÃO - NULIDADE DA DECISÃO - IMPROCEDÊNCIA - Eventual erro na apuração realizada pela autoridade fiscal não gera a nulidade do despacho decisório, mas tão-somente a sua improcedência, cabendo a sua correção tanto em decorrência de alegação do sujeito passivo, quanto de ato de ofício da autoridade julgadora.

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/DCOMP nº 20980.12592.150317.1.1.18-0616, transmitido pelo contribuinte acima identificado em 15/03/2017, no qual solicita o ressarcimento do valor de R\$ 5.916.071,95, relativo a crédito de PIS – não cumulativo, do 3º trimestre de 2016 (fls. 02 a 12).

Às fls. 336 a 408 constam termo de informação fiscal e despacho decisório, emitidos pela DERAT/São Paulo – SP, deferindo parcialmente o ressarcimento, no valor de R\$ 7.485.447,59, com os seguintes fundamentos, em resumo:

- O processo produtivo da requerente tem como produto final fertilizantes e nutrientes para alimentação animal;

Situação 01 – NFe/CTe Cancelada

- Nos termos da Cláusula 12ª do Ajuste Sinief 07/2005, do Confaz, e do art. 327 do RIPI, o cancelamento de NF-e só é possível desde que o fato gerador do ICMS não tenha ocorrido, ou seja, só é válido se for registrado antes da saída da mercadoria do estabelecimento. O emitente da NF-e tem um prazo de 24 horas a partir da autorização da nota para efetuar seu cancelamento;

- O fato gerador do PIS e da COFINS no regime não cumulativo é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora;

- Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, tanto no regime cumulativo, quanto no não cumulativo, as receitas de vendas canceladas (NFe/CTe cancelada), pois correspondem à anulação de valores registrados como receita. Tais

valores devem ser excluídos da Base de Cálculo dos créditos, pois a venda da mercadoria ou prestação de serviço não foi realizada, portanto o crédito pleiteado inexistente;

Situação 02 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

- As aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não cumulativas não dão direito a crédito, nos termos do inc. II, § 2º, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Porém, foram considerados válidos os créditos do contribuinte nos casos de aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional, com Código de Regime Tributário (CRT) = 1 ou 2. As possíveis glosas nessa situação ocorreram apenas nas aquisições de bens ou serviços de empresas de Regime Normal com CRT = 3 ou em que o CRT fosse diferente de 1 ou 2;

- Todos os insumos do contribuinte que se sujeitam à alíquota zero devem ser glosados por não darem direito a crédito;

- A vedação ao crédito prevista nos inc. II, § 2º, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é ampla e alcança qualquer forma de não sujeição ao pagamento (não incidência, alíquota zero e isenção, ou suspensão e exclusão da base de cálculo). No caso da aquisição de bens ou serviços com isenção, terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições;

- Foi verificado também, em muitos casos de CFOP 5125, entre outros, referentes a Serviço de Industrialização Efetuado por Terceiro ou Industrialização por Encomenda cujo produto final seja fertilizante com código NCM sujeito à alíquota zero, sua não sujeição ao pagamento das contribuições. Como discutido com mais detalhes na seção “Situação 10 - Serviço de Industrialização por Terceiro não verificado”, do valor total lançado em nota fiscal como ‘Serviços de Industrialização por Terceiro’ que inclui os insumos fornecidos pelo contribuinte para produção de fertilizantes, apenas o valor do serviço e dos insumos de propriedade do industrializador sujeitos à incidência de contribuição possibilita o desconto de crédito de PIS/COFINS. Portanto, para os serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição o contribuinte não terá direito ao crédito;

Situação 03 – Números iguais das notas fiscais do contribuinte

- Nesta situação, por configurarem duplicidade de informação e/ou serem irregulares, foram glosados os créditos em que o contribuinte declarou: - Números das Notas Fiscais iguais, Datas de Emissão iguais, Valores iguais e Itens iguais; - Números das Notas Fiscais iguais, Datas de Emissão diferentes e Valores quaisquer. Nos dois casos nota-se duplicidade de notas fiscais e além disso, no segundo caso, irregularidade por não serem possíveis notas fiscais com datas de emissão diferentes. No caso de 2 itens iguais ou com lançamento irregular relativo a um documento fiscal, permaneceu o primeiro item sem glosa por duplicidade, porém com glosa do segundo item;

Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes

- Conforme art. 36 da Lei nº 9.784/99, cabe ao interessado a prova dos fatos que alega. A mera alegação da existência de direito creditório não comprova sua liquidez e certeza, devendo o contribuinte apresentar a documentação solicitada pela autoridade fiscal;

- Nesta auditoria não foram verificadas glosas nesta situação;

Situação 05 – Valor da nota fiscal informado pelo contribuinte maior que o valor encontrado em NFe/Cte

• Foi encontrada NFe ou CTe correspondente à nota fiscal informada pelo contribuinte, porém o valor desta nota fiscal é superior ao valor encontrado em NFe/CTe. Na soma dos valores para obtenção da base de cálculo, foi considerado o valor encontrado em NFe/CTe e desconsiderado o valor declarado pelo contribuinte na nota fiscal. De acordo com o § 3º do art. 1º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os descontos incondicionais concedidos pelos fornecedores ao contribuinte não integram a base de cálculo dos créditos das contribuições por não terem se sujeitado ao pagamento das contribuições quando da compra dos insumos. Se a Situação 05 de glosa ocorrer juntamente com outras situações aqui descritas, será zero o valor considerado na soma da base de cálculo, pois a Situação 05 implica reduzir o valor da nota fiscal ao valor encontrado em NFe/CTe e quaisquer outras Situações de glosa implicam considerar nulo o valor informado em nota fiscal na soma da base de cálculo das contribuições;

Situação 06 – Frete sobre vendas - Crédito irregular

• Tais fretes foram escriturados como “Aquisição de serviços utilizados como insumo” e “Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda”. Nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 2/2017, permite-se a apuração de créditos em relação ao frete suportado pelo vendedor na operação de venda de produtos acabados: produzidos pela própria empresa que suporta o ônus do frete ou adquiridos para revenda, exceto as vedações. No caso de transporte de produto acabado ou em elaboração entre estabelecimentos industriais, ou para centros de distribuição, aplica-se o disposto na Solução de Divergência Cosit nº 26/2008;

• Constatou-se que o destinatário do conhecimento de transporte é a própria empresa auditada, descaracterizando venda e não correspondendo a fretes sobre venda;

• Também foram verificados em algumas NFe vinculadas a Cte os CFOP: devolução de compra para comercialização, retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral e retorno de remessa para industrialização;

• Tais operações não são despesas de frete na operação de venda nos casos dos incisos I e II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não gerando direito a crédito;

• Verifica-se que estas operações não são despesas de frete na operação de venda, não gerando direito a crédito;

Situação 07 – Armazenagem de mercadoria – Crédito irregular

A pessoa jurídica pode descontar créditos relativos a armazenagem de mercadoria, não de insumos ou produtos acabados, na operação de venda, conforme inc. IX do art. 3º e inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003. Assim, os custos de armazenagem de insumos ou produtos inacabados não se incluem na hipótese legal de creditamento;

• Cita-se a Solução de Divergência Cosit nº 2/2017;

• No presente caso, a prestação do serviço de armazenagem, efetuada por várias empresas ao contribuinte, não está vinculada às operações de vendas de mercadorias acabadas produzidas pelo próprio contribuinte ou às operações de revenda de fertilizantes no mercado nacional sem sofrerem industrialização, mas estão associados às importações de insumos de fertilizantes, conforme por ele declarado; • Assim como os serviços de carga e descarga (declarados como “Aquisição de serviços utilizados como insumo”) estão associados aos insumos importados, os serviços de armazenagem estão relacionados a estes insumos. A correlação entre os Serviços de Armazenagem e de Carga e Descarga é constatada em algumas NF, nas quais a prestação de serviço foi dividida em cobrança de Armazenagem e de Movimentação (carga e descarga);

- Nas figuras anexadas constam os processos de entrada de insumos de fertilizantes nos portos e armazéns realizadas por duas empresas com as quais o contribuinte contrata os serviços de armazenagem. Constata-se a conexão dos serviços ao ingresso de insumos nas importações;

- Além de armazenar os insumos importados, em alguns casos, podem ocorrer, nas empresas que prestam serviços de armazenagem, por ordem do contribuinte, serviços de industrialização destes insumos importados e armazenados, como, por exemplo, o acondicionamento de fertilizantes. Porém, conforme observado, permite-se a apuração de crédito em relação à armazenagem de mercadorias (acabadas) destinadas à venda produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem. Nestes casos, não seria permitido o crédito das pelo fato de o ônus da armazenagem ser do contribuinte e a industrialização ser efetuada por terceiros;

- De qualquer forma, a armazenagem destes bens continuaria atrelada à compra de insumos, e não de mercadoria, não atendendo ao disposto no inciso IX do art. 3º mencionado;

- Destaque-se que não foi escriturada pelo contribuinte compra ou importação de fertilizantes (mercadoria acabada) para revenda, não cabendo crédito de armazenagem por revenda; • Pelas razões acima, os créditos nesta situação foram todos glosados;

Situação 08 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF

- Na apuração da base de cálculo dos créditos os bens ou serviços devem ter sido adquiridos nos meses em que se apuraram os créditos. Logo, aqueles adquiridos em meses anteriores ao trimestre de apuração devem ser objeto de apuração nos meses em que foram adquiridos;

- Verificou-se que a empresa apurou créditos sobre valores referentes a meses diversos do trimestre dos créditos ora pleiteados, em desacordo com o § 1º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Foram aceitas notas fiscais do contribuinte com datas de emissão com no máximo dois meses de antecedência ao trimestre considerado desde que com datas de lançamento correspondentes ao trimestre em análise;

Situação 09 – Tipo de crédito sem previsão legal na compra

- Com relação ao frete sobre compras, cita-se a Solução de Divergência Cosit nº 7/2016; • As matérias-primas informadas pelo contribuinte, importadas, estão, em grande parte, sujeitas à alíquota zero. Assim, o frete a elas vinculado não gera direito a crédito;

- Foram verificados lançamentos para insumos sujeitos à alíquota zero, informados como "Transferência de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica", tendo como destinatário o próprio contribuinte. Estes lançamentos foram glosados também seguindo o mesmo entendimento;

- Os "Serviços de carga e descarga" e "Serviços de transbordo", por não integrarem o conceito de insumo previsto nas IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004, não geram crédito. Também não há previsão legal de crédito para tais serviços relacionados à importação;

- As despesas com "Serviço de Carga e Descarga" e "Serviço de Transbordo" (Serviços Aduaneiros) e Frete (frete interno referente ao transporte de bens importados do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional) não estão incluídas nas hipóteses de creditamento constantes do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Em que pese os Serviços Aduaneiros e Frete referirem-se à aquisição de bens importados, também não se

encontra no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços;

Situação 10 – Serviço de industrialização por terceiro não verificado

- No presente caso, em relação à industrialização por encomenda, os insumos fornecidos pelo encomendante ao industrializador são as matérias primas para produção dos fertilizantes, cujas alíquotas incidentes na importação e venda no mercado interno estão reduzidas a zero. Assim, do valor total lançado em nota fiscal como "Serviços de Industrialização por Terceiro", que inclui insumos fornecidos pelo contribuinte para a produção de fertilizantes, apenas o valor do serviço e dos insumos de propriedade do industrializador sujeitos à incidência da contribuição possibilita o crédito;

- No retorno do produto industrializado por encomenda de terceiros, em que as mercadorias recebidas para utilização no processo de industrialização tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente das mercadorias, deverá ser emitida pelo industrializador uma única Nota fiscal constando o valor das mercadorias recebidas para industrialização (CFOP 5.902 ou 6.902), e o valor adicionado pelo industrializador e cobrado do encomendante, compreendendo o serviço prestado e as mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial (CFOP 5.124 ou 6.124);

- Os CFOP 5.124/6.124 e 5.125/6.125 reservam-se exclusivamente para os valores referentes aos serviços prestados e mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial. Os créditos lançados pelo contribuinte nessa hipótese são: 1124, 1125 e 2124. Para o 2º semestre de 2016 não foram verificadas glosas nesta situação;

Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada

- Foram verificados casos de gastos com frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada, do porto até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. Na planilha de cálculos anexada, estes casos foram identificados pelo número de DI;

- Na presente hipótese, aplica-se a Solução de Consulta Cosit nº 241/2017, a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 75/2013 e a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 312/2011. O crédito estabelecido pelo art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país, conforme estabelecem os §§ 3º, incisos I e II, dos artigos mencionados. Nos casos de bens importados, os dispositivos mencionados não permitem a apuração de créditos em relação ao seu custo de aquisição, conforme Lei nº 10.865/2004, mas sobre o valor aduaneiro;

- Assim, o frete interno relativo à importação não pode ser objeto de crédito; Análise de créditos referentes à importação e aos insumos

- Os créditos dos itens deste capítulo foram lançados com os códigos 03 (aquisição de serviços utilizados como insumo) e 07 (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda) correspondente à natureza da base de cálculo dos créditos na EFD Contribuições;

- Neste item serão analisados com mais detalhes os tipos de crédito da Situação 09, glosados nesta auditoria: frete sobre compras (09.10), serviços aduaneiros (09.20), serviços de carga e descarga (09.21) e serviço de transbordo (9.22), além do frete interno de mercadoria importada (situação 11) e armazenagem de insumos;

- A presente análise seguiu as disposições das Soluções de Consulta SRRF08/Disit nºs 75/2013 e 312/2011 e da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017, tratando-se de análise de crédito considerando a importação de bens. O contribuinte entende válidos os créditos relativos às despesas com serviços aduaneiros, decorrentes da importação de insumos, do frete para transporte dos bens importados do local de desembarque até o estabelecimento do adquirente e das despesas de armazenagem incorridas na importação, com base nos incisos I e II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

- Tratando-se de produto importado, faz-se necessário citar, ainda, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004;

- O direito a crédito estabelecido pelo art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos para revenda e utilizados como insumo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

- Quanto às despesas com armazenagem de produtos importados, verifica-se que, em relação à armazenagem de mercadorias (não de insumos), há expressa previsão de direito a crédito pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, para a Cofins, e pelo inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, para o PIS. Nesses termos, é possível o desconto de créditos em relação à despesa com armazenagem de mercadorias (disponíveis para venda imediata) ou produtos adquiridos para revenda, que sejam encaminhados diretamente do armazém ao adquirente;

- É irrelevante o fato de os gastos com despesas alfandegárias, frete e armazenagem, por exemplo, serem ou não efetuados com a contratação de pessoa jurídica domiciliada no País, dado que, por si, tais gastos não constituem qualquer hipótese prevista de créditos, isto é, não há como tais gastos ensejarem apuração de créditos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, visto que, ainda que possam compor o custo de aquisição de bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País, tal custo de aquisição não gera direito a créditos, por força do § 3º do mesmo art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

- A inexistência de possibilidade de apuração de créditos na forma das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não obsta a apuração de créditos na forma da Lei nº 10.865/2004. Trata-se de tributos distintos, que possuem hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes diferentes;

- Observe-se que um mesmo dispêndio não pode gerar crédito duplamente: na forma da Lei nº 10.865/2004 e das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, não é possível a apuração de crédito com base em duas espécies de contribuição em relação a um mesmo fato econômico; ou se está diante de uma operação de importação, ou de uma operação doméstica;

- Assim, a análise da possibilidade de apuração de créditos em relação a gastos com serviços aduaneiros, frete interno e armazenagem, todos incorridos na importação, deve basear-se exclusivamente na Lei nº 10.865/2004;

- Por outro lado, não é permitido o desconto de créditos sobre os gastos incorridos com comissária de despacho aduaneiro, serviço de estiva e desestiva, serviço de carga e descarga, serviço de transbordo, armazenagem em recinto alfandegado de bens importados, movimentação de carga no porto ou no aeroporto alfandegado de descarga ou no ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro, além dos gastos com agentes de cargas, já que tais dispêndios não compõem a base de cálculo do PIS–Importação e da Cofins–Importação;

- Tal entendimento está expresso nas Soluções de Consulta já mencionadas;

Situação 09.10 – Frete sobre compras

- Não há previsão legal específica para a apuração de créditos em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens. Dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX);
- Sobre a presente situação, cita-se a Solução de Consulta Cosit nº 99.048/2017;

- No presente caso, as despesas com frete ocorridas na aquisição de fertilizantes e suas matérias-primas, tributados à alíquota zero na importação e na venda no mercado interno, em virtude do disposto na Lei nº 10.925/04, art. 1º, inc. I e no Decreto 5.630/2005, art. 1º, inc. I, não possibilitam o desconto de créditos de acordo com o art. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Estando o bem sujeito à alíquota zero, o frete a ele vinculado não gera direito a crédito, em observância ao art. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nºs 10.637/2002 e nº 10.833/2003. O mesmo entendimento segue na Solução de Consulta Cosit nº 390/2017 para empresa que adquire bens sujeitos à alíquota zero;

- Cita-se o Acórdão DRJ nº 06-47535/2014;

- 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;

- O creditamento sobre frete na aquisição é admitido na mesma proporção em que se der o creditamento do bem adquirido. Assim, se a aquisição do bem está sujeita à alíquota zero e não gera crédito, o frete vinculado igualmente não gera crédito;

- As despesas com serviço de transporte (frete) na aquisição de bens não são passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, tendo sido tais dispêndios glosados;

Situação 09.20 – Serviços aduaneiros

- Os valores dos serviços considerados pela empresa como insumos para a produção de fertilizantes e ingredientes para ração animal, por não integrarem o conceito de insumos definido na alínea “b” do inc. I do § 4º do art. 8º da IN/SRF nº 404/2004 e na alínea “b” do inc. I do § 5º do art. 66 da IN/SRF nº 247/2002, em desacordo, portanto, com o inc. II, do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, não geram direito a crédito;

- Para serem considerados insumos, segundo a definição constante das citadas IN, os serviços prestados devem ter sido aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço;

- Para as atividades do contribuinte, os serviços de Carga e Descarga e Armazenagem de insumos, relacionados às importações de insumos, são utilizados em etapa anterior ao processo de industrialização, mistura de insumos, na produção de fertilizantes e ração animal, sendo a relação destes serviços com o produto final apenas

indireta. Não se trata de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação;

Situação 09.21 – Serviço de carga e descarga

- Os serviços de carga e descarga (movimentação portuária) consistem no descarregamento da matéria-prima do navio e seu transporte até a armazenagem, englobando os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque;

- Verifica-se que os serviços de carga e descarga da matéria-prima do navio e seu transporte até o armazém não são aplicados nas reações químicas e misturas responsáveis pela produção dos fertilizantes, são anteriores ao processo produtivo. Também não se aplicam na produção de ingredientes para ração animal. Dessa forma, não se enquadram na definição de insumos das IN/SRF nºs 404/2004 e 247/2002, em desacordo, portanto, com o inc. II, do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, não gerando direito a crédito;

Situação 09.22 – Serviço de transbordo

- O serviço de transbordo de matéria prima é feito quando há necessidade de mudança de modal durante o trajeto, utilizado no frete da entrada de matéria prima e na saída para armazenagem;

- Tais serviços são anteriores ao processo produtivo de fertilizantes ou de ingredientes para ração animal. Dessa forma, não se enquadram na definição de insumos constante das IN/SRF nºs 404/2004 e 247/2002, em desacordo, portanto, com o inc. II, do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, não gerando direito a crédito. Cientificado desta decisão em 24/09/2018 por meio eletrônico (fl. 411), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 24/10/2018 (fls. 412 a 472), alegando, em resumo, que:

Preliminarmente – Da Superficialidade do Trabalho Fiscal: Ofensa ao princípio da Verdade Material

- O procedimento adotado pela autoridade fiscal é nulo, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório da requerente, ferindo o princípio da verdade material;

- O despacho decisório foi proferido após curto procedimento de fiscalização, baseado em planilha elaborada pela autoridade fiscal a partir de informações fornecidas pela requerente, bem como em cruzamentos automáticos realizados por sistemas da RFB, após o qual não foi oportunizado à requerente qualquer manifestação, identificando-se 11 situações de glosa de créditos;

- Com exceção da chamada “Situação 09”, na qual a Autoridade Fiscal realizou breve análise acerca de quais bens ou serviços poderiam ser considerados insumos ou passíveis de geração de créditos – e, ainda assim, de modo superficial –, todas as demais situações de glosa foram resultado de cruzamentos automáticos de informações. Caso a Autoridade Fiscal tivesse analisado minimamente as NFe, por exemplo, boa parte das glosas não teria ocorrido;

- Como exemplo, citam-se os créditos que foram glosados sob a justificativa de que os bens e serviços adquiridos não eram tributados pelas contribuições (“Situação 02”). Ocorre que, apesar de a análise informatizada realizada pelos sistemas da RFB concluir que os bens não estavam sujeitos ao pagamento da Cofins e do PIS, uma análise acurada das próprias NFe, do SPED PIS/Cofins e da cadeia econômica na qual está inserida a Requerente levaria à conclusão de que os bens e serviços estão sujeitos ao PIS e à Cofins;

- A NFe nº 10355 demonstra tal equívoco. Apesar de a companhia ter indicado no campo relativo ao CST a correta tributação das mercadorias por ela vendidas, não indicou o valor das contribuições no campo “Valor”;

- Os sistemas da RFB interpretaram a ausência de indicação de valor de PIS e Cofins como não sujeição da aquisição às referidas contribuições, apesar do CST correto. Caso a Autoridade Fiscal tivesse se atentado para o CST e para a natureza do bem, os créditos teriam sido mantidos. A crença na infalibilidade dos sistemas da RFB resultou, portanto, em glosa indevida, demonstrando a superficialidade da condução do procedimento de fiscalização;

- Note-se que diversas das operações glosadas sob a rubrica “Situação 02” dizem respeito a situações como a acima apontada: NFe averbadas com pequenos erros de preenchimento perpetrados por terceiros, mas recusadas pela Fiscalização por não se ter despendido qualquer esforço em sua verificação. No entanto, a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destacam o da motivação e o da legalidade. Assim, jamais poderia o Agente Fiscal ter emitido Despacho Decisório sem fazer uma profunda análise do direito creditório da Requerente;

- Cita-se doutrina sobre a questão;

- Caberia à Fiscalização analisar todos os fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado pela requerente e não somente, como ocorreu, proceder à glosa com base em análises automáticas de computadores, respeitando o princípio da verdade material;

- A apresentação das glosas sem justificativa adequada contraria a vinculação da atividade administrativa, pois, ao administrador não é concedido poder discricionário, além de prejudicar o contribuinte de boa-fé;

Das Atividades da Requerente e do Conceito de Insumos

- A requerente faz um relato acerca de seu processo produtivo; Do 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;

- 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;

Situação 01 – NFe/CTe Cancelados

- O fato de as NFe ou CTe terem sido cancelados posteriormente à tomada de créditos não deve infirmar o direito ao creditamento da requerente, pois equívocos

cometidos por seus fornecedores não devem afetar a apuração de seus créditos, razão pela qual os créditos vinculados ao rol de NFe ou CTe supostamente canceladas devem ser mantidos;

- Quando da apropriação dos seus créditos, a requerente agiu de boa-fé e efetivamente reconheceu a despesa e/ou custo informados à fiscalização, razão pela qual os créditos apropriados são legítimos, devendo as glosas ser canceladas;

Situação 02 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

- Inicialmente, esclarece-se que tais glosas possuem duas motivações distintas: a não indicação do valor do PIS e da Cofins incidente na operação e aquisições de bens sujeitos ao regime monofásico;

- A planilha trazida pela empresa dá conta da glosa de créditos vinculados a notas fiscais em que o subcampo “Valor” dos campos PIS e Cofins consta zerado;

- A NFe nº 10355 emitida pela AFP - LACRES EIRELI - EPP demonstra tal equívoco. Apesar de a companhia ter indicado no campo relativo ao CST a correta tributação das mercadorias por ela vendidas, não indicou o valor das contribuições no campo “Valor”. As operações em questão são tributadas e o fato de o fornecedor não ter indicado o valor do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita da operação não lhe tolhe o direito ao creditamento, pois é um nítido erro no preenchimento de obrigação acessória cometido por terceiro. Além disso, o CST, nesses casos, atesta a submissão da venda ou da prestação ao PIS e à Cofins, não tendo o fornecedor apenas indicado o valor dos tributos nela incidentes;

- Quanto à incidência monofásica, os bens estão sujeitos ao pagamento das contribuições, porém tal sujeição ocorre em uma única etapa da cadeia produtiva. Assim, não se nega que haja a incidência das contribuições, mas a sistemática de arrecadação é diversa;

- O CARF já se manifestou no sentido de reconhecer a possibilidade de creditamento de despesas com aquisição de combustíveis, sujeitos à tributação concentrada, utilizados como insumos; • Tais glosas são incorretas, pois não tratam de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao PIS e à Cofins, devendo ser integralmente canceladas;

Situação 03 – Números iguais das notas fiscais do contribuinte

- A requerente reconhece que, nesse item específico, houve duplicidade nos reconhecimento dos créditos;

Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes

- Apesar de tal situação ser mencionada no relatório fiscal, a autoridade fiscal não glosou nenhum crédito sob essa justificativa, o que demonstra a superficialidade e automaticidade do procedimento de fiscalização, provando sua nulidade;

Situação 05 – Valor da nota fiscal informado pelo contribuinte maior que o valor encontrado em NFe/Cte

- A diferença apurada pela autoridade fiscal decorre de equívoco cometido no momento de informar o valor da operação que ensejou o creditamento, sendo que tal fato não poderá ser um óbice ao aproveitamento dos créditos;

- O que fez a autoridade fiscal acreditar que havia um desconto na operação foi o fato de o fornecedor ter informado equivocadamente uma base de cálculo menor para seus tributos;

- Trata-se de mero equívoco no preenchimento de obrigações acessórias por parte de terceiros, não podendo limitar o direito da requerente, cabendo à Fiscalização investigar o equívoco cometido pelo fornecedor;

- O CARF já se manifestou sobre a questão, conforme decisões já citadas, pelo que se requer o cancelamento das glosas;

Situação 06 – Frete sobre vendas - Crédito irregular

- A autoridade fiscal glosou todos os créditos sobre fretes que não se referem a fretes sobre vendas de produtos acabados. Isto é, foram glosados os fretes sobre os produtos em elaboração ou acabados entre estabelecimentos industriais ou entre estabelecimentos industriais e centros de distribuição. Tal entendimento, no entanto, não pode prevalecer, pois os gastos relacionados à transferência de insumos ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da requerente ou para armazenagem são, evidentemente, insumos para a produção de bens, por conta da sua essencialidade ao processo produtivo – como definido pelo STJ. Tal interpretação é corroborada pela jurisprudência da CSRF, conforme ementas transcritas;

- Para compensar as falhas de infraestrutura logística brasileira, a requerente utiliza-se, por exemplo, do serviço de terceiros para realizar o armazenamento de suas mercadorias, ou da industrialização por encomenda para dar vazão à demanda, sendo tais despesas de extrema importância em sua operação. Cita-se doutrina sobre a questão;

- Não obstante o já exposto, é relevante reforçar que as remessas para armazenagem da requerente somente referem-se a matérias-primas e, por isso, devem ser qualificadas como frete de insumos. Isto porque 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 a outra parcela de sua 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 perda significativa de qualidade;

- Assim, a requerente tem como padrão fabricar e beneficiar seus produtos já para serem carregados e despachados a seus clientes, buscando assim evitar perda de qualidade;

- Isto é, as despesas com fretes na remessa e retorno de armazenagem só ocorrem com matérias-primas, uma vez que, seja pela natureza higroscópica dos produtos, seja por sua origem fosfática, os produtos acabados tendem a perder qualidade rapidamente, conforme já explicado. Nesse sentido, a requerente se coloca à disposição para demonstrar in loco suas operações, caso esta Turma Julgadora entenda necessário. Nesse contexto, note-se que não há armazenagem de produtos acabados, mas apenas de matérias primas, de forma que os créditos são suportados pela regra dos incs. II, dos arts. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, porque configuram insumo que se mostra essencial/relevante à atividade da requerente, fato atestado pelo laudo elaborado pelo IPT;

- Caso não se reconheça tratar-se de matérias-primas, o que se admite por amor ao debate, ainda assim os créditos decorrentes da transferência de “produtos acabados” devem ser reconhecidos como legítimos, seja porque são essenciais ao processo produtivo da requerente em linha com a decisão proferida pelo STJ, seja porque integram o processo de venda, sendo permitido o crédito com base no inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833/03;

- Cita-se doutrina sobre a questão;

- Assim, os custos atrelados às transferências de insumos entre estabelecimentos e/ou de produtos acabados da recorrente devem integrar o processo produtivo e, por isso, são passíveis de creditamento, conforme entendimento do STJ;

Situação 07 – Armazenagem de insumos – Crédito irregular

- Como já mencionado, apenas matérias-primas foram destinadas para armazenagem, de forma que os créditos são suportados pela regra dos incs. II, dos arts. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e, por isso, tal serviço deve ser qualificado como insumo, tendo em vista ser relevante/essencial para a atividade da requerente;

- A requerente é tomadora do serviço de armazenagem, pois (i) uma parcela do produto final por ela fabricado absorve a umidade do ar e, por conta disso, pode se deteriorar rapidamente, enquanto que (ii) outra parcela de sua produção tem origem fosfática – isto é, o seu contato com o ar, o solo e outras matérias constantes do box de armazenagem pode ocasionar seu empedramento e/ou a perda significativa da qualidade –, de modo não ser recomendado o armazenamento após sua industrialização e beneficiamento;

- Assim, a requerente tem como padrão fabricar e beneficiar seus produtos já para serem carregados e despachados a seus clientes;

- O acondicionamento de mercadorias quando de sua armazenagem não é suficiente para desnaturar sua característica de insumo do serviço tomado pela requerente, pois, primeiro, a armazenagem permanece sendo essencial/relevante para a atividade da empresa e, segundo, o acondicionamento integra a matéria-prima, que também é essencial/relevante para sua atividade. O acondicionamento também integra diretamente o seu processo produtivo, o que autoriza o creditamento com base nas IN nºs 247/02 e 404/04, de modo que não há qualquer razão para a vedação ao crédito nesse caso;

- E nem se alegue, como quer fazer crer o Despacho Decisório, que tais créditos deveriam ser analisados à luz da Lei nº 10.865/04, pois tais serviços supostamente estariam vinculados a bens importados. Tal vinculação é totalmente improcedente, pois os créditos referem-se a serviços (armazenamento) que estiveram sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins com base nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, contratados perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de forma que o argumento referente à não inclusão dos valores de frete na base de cálculo do PIS/Cofins-Importação não se aplica ao caso em debate;

- A própria RFB reconhece a distinção entre os dois tipos de crédito, esclarecendo, quanto ao PIS e à Cofins previstos nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que o contribuinte poderá apurar créditos em relação aos serviços contratados com pessoa jurídica brasileira e sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso dos autos, conforme Solução de Consulta nº 75/13, que em nenhum momento limita a apuração de créditos em relação a tais dispêndios; • Assim, devem ser canceladas as respectivas glosas;

Situação 08 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF

- O critério da autoridade fiscal está equivocado, pois não é a data de emissão da nota fiscal que determina a ocorrência da necessidade de registro de um custo ou despesa: é o reconhecimento, por parte da companhia, de que ela incorreu em determinado custo ou despesa com base em critérios contábeis, devidamente explicitados na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (o chamado “CPC 00”);

- A data de emissão de uma nota fiscal não tem valor contábil e, portanto, não poderia ter sido utilizada pela autoridade fiscal para glosa dos créditos. Assim, não se

trata, como quer fazer crer a Fiscalização, de uma questão denominada de “crédito extemporâneo”, mas, sim, do momento de reconhecimento de despesas. Mesmo que a questão em discussão fosse um típico caso de “créditos extemporâneos”, a legislação não estabelece vedação à apuração de créditos extemporâneos, desde que respeitado o prazo decadencial, nos termos do art. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. No mesmo sentido, o Guia Prático EFD – PIS/Cofins, emitido pela RFB. Também o CARF já se pronunciou sobre esta questão, conforme decisões citadas;

- Assim, requer a empresa o reconhecimento de tais créditos e o cancelamento da glosa;

Situação 09 – Tipo de Crédito sem Previsão Legal na Compra

Situação 09.10 – Fretes vinculados a itens submetidos à alíquota zero

- Tal entendimento não se coaduna com a lei, pois a leitura do dispositivo legal realizada pelo agente fiscal é equivocada. 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 presente caso, os insumos não foram tributados pela contribuição, mas os fretes, sim. Assim, os insumos não geram crédito, contudo, os fretes relativos a essas aquisições devem gerar direito a creditamento;

- Tal entendimento é corroborado pelo CARF, além da doutrina citada, que entende que a utilização de serviços tributados pelas contribuições, como transporte, carga e descarga, mesmo que utilizados em bens não sujeitos à tributação, é capaz de gerar crédito;

- A tributação do frete não se confunde com a da mercadoria. Negar direito ao crédito de um item que sofre tributação é contrariar a própria legislação, que não determina em nenhum momento que deva ocorrer essa vinculação entre os custos do transporte e do bem adquirido;

- 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 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 autoridade fiscal não respeita a decisão proferida pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, devendo ser revertida a correspondente glosa;

Situação 09.20, 9.21 e 9.22 – Serviços aduaneiros de carga e descarga e de transbordo

- Tais gastos são essenciais e relevantes à atividade da requerente, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da empresa e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto e a armazenagem prévia. Os serviços de movimentação portuária e armazenagem consistem nos serviços de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem para posterior envio às dependências da requerente. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os

serviços de capatazia e estiva (inclusive transbordo), prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque;

- Dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas pela requerente, denota-se a necessidade de contratação de tais serviços. Tais gastos geram crédito, conforme entendimento manifestado pelo CARF nos acórdãos citados. Cita-se, ainda, doutrina sobre a questão;

- Estes gastos são essenciais/relevantes à atividade da empresa à luz da decisão proferida pelo STJ, já que os insumos importados não teriam como chegar a seus estabelecimentos e integrar o processo produtivo sem os serviços relacionados à movimentação no porto, sendo passíveis de creditamento;

- Citam-se novamente o Parecer Técnico IPT e decisão do CARF;

- As soluções de consulta citadas pela autoridade fiscal tratam de situação relativa à apuração de crédito de PIS-Importação em relação a estas despesas, situação diversa do presente caso. Assim, o argumento referente à não inclusão dos valores de frete na base de cálculo do PIS/Cofins-Importação não se aplica ao caso em debate;

- As próprias soluções de consulta distinguem os dois tipos de crédito e esclarecem que pode-se apurar crédito relativo a serviços contratados com pessoa jurídica brasileira e sujeito ao pagamento da contribuição, como no presente caso;

- Cita-se o processo de consulta nº 93/2006;

- Assim, devem ser canceladas as respectivas glosas;

Situação 10 – Serviço de industrialização por terceiro não verificado

- Nesse item não há ocorrência de glosa registrada pela autoridade fiscal;

Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada • Os argumentos de defesa da requerente contra esta rubrica estão demonstrados no item "Fretes vinculados a itens submetidos à alíquota zero". A empresa também faz referência aos argumentos contidos nos itens Situação 07 – Armazenagem de Insumos – Crédito Irregular e Serviços Aduaneiros de Carga e Descarga e de Transbordo quanto às alegações de que os fretes sobre os bens importados deveriam ser analisados à luz da Lei nº 10.865/04;

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. O presente processo foi encaminhado em 17/05/2019 a esta DRJ/RJO para julgamento (fl. 817).

É o relatório.

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

- (i) Situação 01 - Nfe/CTe cancelados;*
- (ii) Situação 02 – Aquisição de Bens ou Serviços Não Sujeitos ao Pagamento da Contribuição;*
- (iii) Situação 05 – Valor da Nota Fiscal Informado pelo Contribuinte Maior que o Valor Encontrado em NFe/CTe;*
- (iv) Situação 06 - Frete sobre vendas Crédito irregular;*
- (v) Situação 07 – Armazenagem de Insumos – Crédito Irregular;*
- (vi) Situação 09 - Tipo de crédito sem previsão legal na compra;*
- (vii) Fretes vinculados a itens submetidos à alíquota zero (situação 9.10);*
- (viii) Serviços Aduaneiros de Carga e Descarga e de Transbordo (Situações 9.20, 9.21 e 9.22); e,*
- (ix) Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada.*

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

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

Partindo dos tópicos abordados pela Recorrente em sua peça recursal, reproduzo as razões de decidir da DRJ para a manutenção das glosas, naquilo que nos importa:

Situação 01 – NFe/CTe Cancelada

(...)

Analisando-se as referidas glosas na planilha elaborada pela autoridade fiscal, vê-se que correspondem a notas fiscais relativas a operações que, a princípio, dariam direito a crédito: frete na compra de insumos e frete na venda de mercadoria. Em todos os casos consta a informação de que o respectivo documento fiscal foi posteriormente cancelado, em razão do desfazimento da operação que teria gerado o crédito, informação não contestada pelo contribuinte. Sendo assim, cancelada a operação que deu direito ao crédito, independentemente da data, correta a sua glosa, uma vez que não ocorreu o fato previsto na legislação para tanto.

(...)

Situação 02 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

(...)

No entanto, não é essa a situação que de fato se verifica neste item da decisão, uma vez que a glosa se refere à aquisição de serviços utilizados como insumo, relativos à industrialização de matéria-prima fornecida pela requerente, realizada por outra pessoa jurídica. O dispositivo legal mencionado pela Fiscalização não alcança tais serviços, mas apenas a venda do produto final, o que não é o caso aqui, concluindo-se que o serviço de industrialização adquirido pela requerente está sujeito à incidência do PIS e da Cofins, ainda que dele decorra produto não tributado na venda.

Na planilha elaborada pela Fiscalização, consta a informação de que “Na NF-e não consta pagamento de PIS e Cofins”. No entanto, tal fato não descaracteriza a prestação do serviço de industrialização como operação sujeita ao pagamento destas contribuições, gerando, portanto, direito a crédito na apuração não cumulativa, observando-se que consta nas notas fiscais a informação de que se trata de regime normal de tributação.

Nesta glosa constam ainda três notas fiscais relativas a “compra de material para uso e consumo”, cuja descrição do material adquirido é: gesso e massa para dry wall, constando a informação de que se trata de produtos sujeitos à tributação monofásica. No entanto, não se trata de produto sujeito à tributação monofásica do PIS e da Cofins, conforme disposto na IN/SRF nº 594/2005, que compila as disposições legais relativas a tal questão. Tais aquisições, a princípio, não dariam direito a crédito, visto que não se caracterizam como insumo, independentemente da aplicação da definição trazida pelo STJ, questão que será mais bem analisada à frente.

Porém, considerando que o único fundamento da glosa foi a incidência monofásica das contribuições, afastado pela legislação acima citada, e que não compete a este Colegiado alterar os fundamentos contidos na decisão atacada, ou nela incluir novos, cabível a reversão das respectivas glosas.

(...)

Situação 05 – Valor da nota fiscal informado pelo contribuinte maior que o valor encontrado em NFe/Cte

(...)

A glosa em questão se refere a notas fiscais vinculadas à aquisição de “material para uso e consumo” (motor, filtro e contator), nas quais os valores do produto são superiores aos da base de cálculo das contribuições, como demonstrado, também, pela requerente em sua manifestação. No entanto, tal fato não comprova o alegado erro de preenchimento do documento fiscal por parte do fornecedor, devendo ser considerados os valores de PIS e Cofins nele informados, como de fato fez a autoridade fiscal.

(...)

Situação 06 – Frete sobre vendas – Crédito Irregular

(...)

Conforme informações contidas na planilha elaborada pela Fiscalização, a glosa em questão se refere a notas fiscais relativas serviços de transporte (frete) de devolução de fertilizantes entre a empresa e clientes. Assim, considerando que o crédito previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 está vinculado ao frete pago pelo vendedor

na operação de venda, não se caracteriza direito de crédito à requerente com base neste dispositivo, devendo ser mantida a glosa.

Situação 07 – Armazenagem de insumos – Crédito irregular

(...)

Consultando a planilha elaborada pela Fiscalização e a documentação juntada aos autos, vê-se que tais glosas se referem à aquisição de serviços de armazenagem de insumos importados pela requerente. Assim, inicialmente, esclareça-se que não se trata aqui dos créditos previstos no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito, por se tratar de serviço de armazenagem de matéria-prima importada, e não de produto fabricado para venda.

(...)

Com base nas normas acima transcritas, e considerando ainda os entendimentos já manifestados pela Cosit acerca da apuração de crédito de não cumulatividade, vê-se que a RFB sempre considerou, no caso da aquisição de insumos no mercado interno, que a base de cálculo do crédito corresponde ao custo de aquisição do produto, aí incluindo-se as despesas a ele vinculadas (transporte, seguro, manuseio etc). Assim, não se considera, por exemplo, a despesa com frete, nessa hipótese, como serviço gerador de crédito independente do produto adquirido, mas, ao contrário, sempre a ele vinculado, uma vez que tal serviço, ou qualquer outra despesa integrante do custo de aquisição, não se caracteriza como “serviço utilizado como insumo”, visto que não são aplicados no processo produtivo, mas apenas são necessários para que o insumo chegue até a instalação onde será utilizado no processo produtivo. Tal entendimento é anterior ao julgamento efetuado pelo STJ e, conforme comprovam os textos normativos acima, não foi alterado em decorrência deste julgamento.

Outra situação se dá quando o insumo é importado, como na glosa ora em análise. 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:

(...)

Pelo exposto, voto por manter as glosas relativas aos serviços de armazenagem de insumos importados.

Situação 09.10 – Frete sobre compras

(...)

Tal questão está expressamente mencionada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, Capítulo 13, itens 159 a 162, acima transcritos. Estando o bem adquirido sujeito à alíquota zero de PIS e Cofins, não é possível a apuração de crédito decorrente do frete vinculado à sua aquisição, devendo ser mantida a glosa.

Situações 09.20, 9.21 e 9.22 – Serviços aduaneiros, de carga e descarga e de transbordo

(...)

Às glosas em questão aplicam-se as mesmas considerações apresentadas na análise da Situação 07, acima, tratando-se aqui, da mesma forma, de despesas que integram o custo de aquisição das matérias-primas importadas, porém não compõem o

valor aduaneiro, base de cálculo dos créditos. Sendo assim, com base nos mesmos fundamentos, voto pela manutenção das glosas.

Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada

A autoridade fiscal informa que foram verificados casos de gastos com frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada, do porto até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. Cita a Solução de Consulta Cosit nº 241/2017 e a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 312/2011, concluindo que, no caso de bens importados, os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não permitem a apuração de créditos em relação ao seu custo de aquisição, conforme Lei nº 10.865/2004, mas sobre o valor aduaneiro.

O contribuinte alega que seus argumentos de defesa contra esta rubrica estão demonstrados nos itens "Fretes vinculados a itens submetidos à alíquota zero", "Armazenagem de insumos - crédito irregular" e "Serviços aduaneiros de carga e descarga e de transbordo".

Neste item, da mesma forma, aplicam-se as considerações apresentadas na análise das Situações 07, 9.20, 9.21 e 9.22, acima, tratando-se aqui também de despesas que integram o custo de aquisição das matérias-primas importadas, porém não compõem o valor aduaneiro, base de cálculo dos créditos. Sendo assim, com base nos mesmos fundamentos, voto pela manutenção das glosas.

Esclarecido o imbróglio, e considerando que os argumentos trazidos pela Recorrente, neste momento processual, não se apartam daqueles arrolados em defesa prévia, passo a examinar os itens glosados pela Autoridade Fiscal e mantidos pela DRJ.

1. Situação 01 - NFe/CTe Cancelados:

Em relação à manutenção do crédito tomado oriundo de NFe/CTe Cancelada, compreendo à irresignação da Recorrente, mas não vejo erros pela Autoridade Fiscal.

Às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que tratam, respectivamente, do PIS/PASEP e da COFINS dispõe, expressamente, que às vendas canceladas e os descontos incondicionados não integram a base de cálculo das contribuições, *in verbis*:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Veja que o fato gerador da contribuição é a receita auferida pela empresa, ou seja, o aumento patrimonial decorrente das operações comerciais celebradas. Com isso, à venda cancelada que corresponde à extinção da obrigação contratual firmada entre as partes (credor e devedor), em razão do negócio jurídico dissolvido, não configura fato gerador das contribuições.

Em sentido igual, reproduzo ementa do RE nº 586.482/RS-RG (Tema nº 87):

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.

1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76).

2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.

3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.

4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.

5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

No caso em tela, se a Recorrente, inicialmente, registrou como acréscimo patrimonial os valores concernentes aos documentos fiscais glosados (NF e CT), com os cancelamentos tem-se decréscimo patrimonial, deixando tais créditos de existir, logo, a hipótese de incidência do tributo. O correto então é o estorno do crédito e, não a manutenção equivocada, por falta de amparo legal.

Mantenho, portanto, a parcela glosada.

2. Situação 02 – Aquisição de Bens ou Serviços Não Sujeitos ao Pagamento da Contribuição:

Embora tenha a Recorrente apresentado defesa sobre a matéria, não há o que ser apreciado, vez que revertida à glosa pela DRJ, conclusão abaixo reproduzida:

Porém, considerando que o único fundamento da glosa foi a incidência monofásica das contribuições, afastado pela legislação acima citada, e que não compete a este **Colegiado alterar os fundamentos contidos na decisão atacada, ou nela incluir novos, cabível a reversão das respectivas glosas.**

3. Situação 05 – Valor da Nota Fiscal Informado pelo Contribuinte Maior que o Valor Encontrado em NFe/CTe.

Restou consignado no despacho decisório, que os valores indicados pela Recorrente em PER/DCOMP não correspondem aos informados nas notas fiscais, compelindo nos ajustes pela Autoridade Fiscais. Também, aponta falta de provas e previsão legal, para inclusão de descontos incondicionais na base de cálculo das contribuições sociais.

Razões corroboradas pela DRJ: “(...) *No entanto, tal fato não comprova o alegado erro de preenchimento do documento fiscal por parte do fornecedor, devendo ser considerados os valores de PIS e Cofins nele informados, como de fato fez a autoridade fiscal.*”.

Por sua vez, a empresa defende que houve um mero ‘erro’ pelo fornecedor nos valores lançamentos nas notas fiscais ajustadas (operação), mas que as diferenças apontadas no despacho decisório não podem tolher o direito ao crédito.

Sem prolongar a questão, entendo acertada a decisão recorrida, pelas seguintes razões:

- (a) Se a diferença no valor da operação decorre de descontos incondicionais, realmente, estes não compõem a base de cálculo das contribuições, de acordo com a alínea a, inciso V, § 3º, art. 1º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e,
- (b) Se existiu o suposto “erro” cabia à empresa Recorrente demonstrar tal incidente através de documentos contábeis-fiscais, porque a tela por ela colacionada ao expediente recursal, por si só, não faz prova.

Consequentemente, mantenho a decisão recorrida neste tópico.

4. 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.

4.1. 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, comei sêcia, 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.

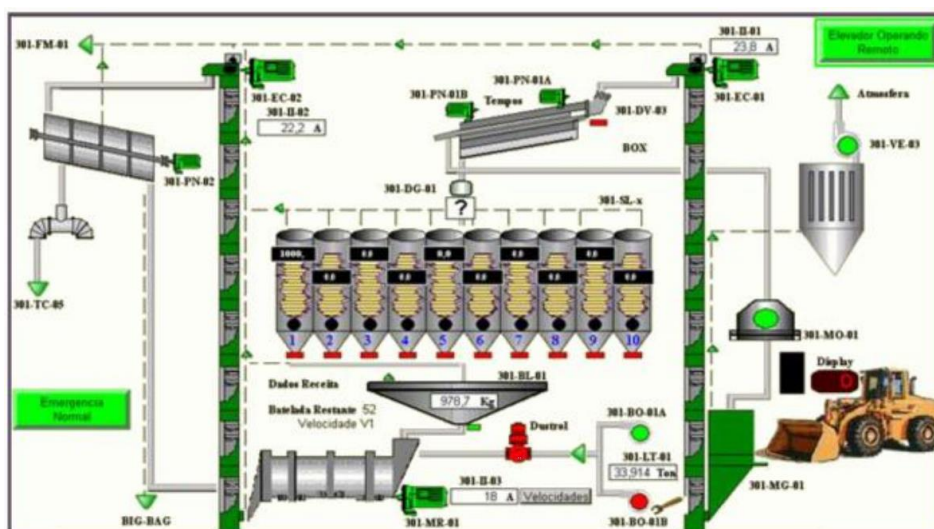
24. O subproduto retirado durante a estocagem é denominado varredura, o qual é composto de misturas com quantidades variáveis de elementos, porém dotado de potencial de reação química para o ajuste da terra em relação às necessidades do plantio, sendo possível a sua comercialização por preços mais acessíveis.

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:



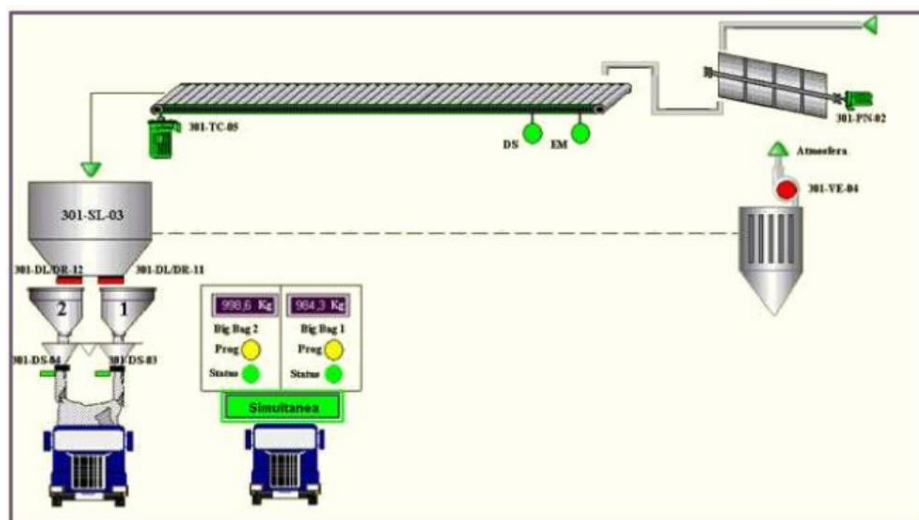
29. Após as etapas de descarga, armazenagem e mistura, descritas e ilustradas acima, inicia-se a fase de ensacamento e carregamento dos caminhões.

30. Nessa fase, os big-bags são enchedos 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 embocado (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. Confira-se abaixo a ilustração do fluxo descrito:



Feito o breve introito sobre o conceito de insumos e premissas a serem adotadas, passo a examinar os serviços glosados pela fiscalização.

4.1.1. Situação 06 - Frete sobre vendas Crédito irregular:

Segundo confirmado pela DRJ, duas notas fiscais foram glosadas referentes ao transporte na venda a produtor rural, sendo este o responsável pelos custos.

Na aceção de insumos, o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, preveem como hipóteses de desconto os créditos apurados sobre os fretes:

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;

[omissis];

IX - armazenagem de mercadoria e frete **na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

Conclui-se da leitura que a legislação não autoriza que o frete assumido pelo consumidor/cliente seja excluído da base de cálculo das contribuições e, por essa razão, a glosa deve ser mantida.

4.1.2. Situação 07 – Armazenagem de Insumos – Crédito Irregular:

De um lado, a DRJ se baseia na operação de importação dos insumos como impeditivo ao crédito, porque o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03¹ autoriza, apenas, a dedução do serviço de armazenagem de produto fabricado para venda.

De outro, defende a Recorrente que apenas matéria prima foi destinada a depósito, e que lhe recaiu o ônus do armazenamento. Ainda esclarece:

128. A Recorrente é tomadora do serviço de armazenagem, pois, como já mencionado anteriormente, (i) uma parcela do produto final por ela fabricado absorve a umidade do ar e, por conta disso, pode se deteriorar rapidamente, trazendo risco de prejuízo significativo à empresa, enquanto que (ii) outra parcela de sua produção tem origem fosfática – isto é, o seu contato com o ar, o solo e outras matérias constantes do box de armazenagem pode ocasionar seu empedramento e/ou a perda significativa da qualidade –, de modo não ser recomendado o armazenamento após sua industrialização e beneficiamento.

Ao contrário da DRJ, entendo perfeitamente possível a apuração de crédito de PIS/COFINS nas despesas com armazenagem de insumos, a teor do inciso II.

Ao importar parte dos insumos usados na produção de fertilizantes, o laudo demonstra a necessidade de armazenamento até o transporte para a etapa de industrialização como também, na conservação dos fertilizantes e matéria prima.

Considerando que Recorrente também atua no ramo de aluguel de espaço/depósito de mercadorias, importante deixarem claro que apenas as despesas incorridas por ela são ressarcíveis (locação de terceiros).

Logo, revento à glosa sob a citada condição que deverá ser observada pela Autoridade Fiscal.

4.1.3. Fretes vinculados a itens submetidos à alíquota zero (situação 9.10):

Sem delongas, sobre os créditos atinentes a fretes, as condições para fruição do crédito já foram apontadas nos itens anteriores. Outrossim, este Colegiado já expressou

¹ IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

posicionamento favorável em relação ao tema, 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.

4.1.4. Serviços Aduaneiros de Carga e Descarga e de Transbordo (Situações 9.20, 9.21 e 9.22):

O único argumento da Autoridade Fiscal é a ausência de previsão legal para apuração do crédito indicado: “(...) *carga e descarga (movimentação portuária, englobando serviços de capatazia e estiva), transbordo e armazenagem, relacionados às importações de insumos, são utilizados em etapa anterior ao processo de industrialização (...)*”.

Pois bem, a meu ver, os serviços se enquadram na hipótese do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A etapa de importação e seus acessórios (carga, descarga e transbordo) são necessários, aliás, imprescindíveis à etapa de industrialização. 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 próxima etapa, justamente de industrialização dos produtos a serem comercializados.

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 aduaneiros tomados de prestadores nacionais com incidência das contribuições (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), daqueles tomados no exterior atraindo o valor aduaneiro 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 aduaneiros, de carga e descarga e de transbordo e Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada.

Divirjo do voto da Relatora quanto às glosas relativas a serviços aduaneiros, 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 aduaneiro.

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 Credito sem previsao legal na compra: Serviço de Carga e Descarga” e “Sim --> Situação 09: Tipo do Credito sem previsao 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%)

Nesse sentido, revento à glosa.

4.1.5. Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada.

Sob as mesmas razões expostas no item anterior (4.1.4), ratificadas pelo voto condutor proferido no PAF nº 19679.721604/2018-86 (julgado em conjunto nesta data), o crédito merece ser recuperado pela Recorrente.

Conclusão:

Pelo exposto, e nos termos do presente voto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para restabelecer o crédito de PIS atinente aos serviços abaixo:

- (i) Situação 07 – Armazenagem de Insumos;
- (ii) Situação 9.10 - serviço de transporte contratado pela Recorrente para o transporte de insumos sujeito à alíquota zero;
- (iii) Situações 9.20, 9.21 e 9.22 - Serviços Aduaneiros de Carga e Descarga e de Transbordo (Situações 9.20, 9.21 e 9.22); e,

- (iv) Situação 11 – Frete interno referente ao transporte de mercadoria importada.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa