



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10640.900715/2014-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.180 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2019  
**Recorrente** BOZEL BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado pode ser efetuada pela autoridade administrativa para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional, quais sejam: quando a lei assim o determine, incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional e vício formal especial.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

SERVIÇOS DE CAPATAZIA, AGENCIAMENTO, ASSESSORIA, TAXAS DE LIBERAÇÃO E DESPACHO ADUANEIRO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia, agenciamento, assessoria, taxas de liberação e despacho aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal. Tampouco se enquadram como armazenagem de mercadoria na operação de venda, pois somente se consideram despesas com armazenagem aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito as referidas despesas.

#### FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a validade do crédito sobre frete na transferência de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora) que dava provimento integral ao Recurso inclusive quanto aos serviços utilizados no processo de exportação.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson da Costa (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 06-63.068 (e-fls. 528-545), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o reconhecimento parcial do direito creditório solicitado no PER n.º 06839.55833.20014.1.1.09-9997, como homologação parcial das Dcomp n.º 34556.12117.19113.1.3.09-2770 e 21045.06462.200114.1.7.09-7023 e não homologação das Dcomp n.º 23522.88975.131213.1.3.09-7887, n.º 24255.68169.201213.1.3.09-4108, n.º 08414.15226.261213.1.3.09-5998 e n.º 35673.37931.200114.1.3.09-9441.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

**NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.**

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não gera direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da Cofins, porque não são aplicados ou consumidos na produção e não se referem a fretes na operação de venda.

**DESPESAS COM CAPATAZIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Os gastos com os serviços de capatazia, ainda que sejam necessários para a execução da atividade empresarial, não geram direito a crédito da Cofins, por não estarem contemplados dentre os custos e despesas relacionados no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. OPERAÇÃO DE VENDA. FRETE INTERNACIONAL.**

Se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes da exportação de seus produtos, não dão direito a crédito para desconto dos valores devidos a título de PIS e Cofins na sistemática da não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

## Direito Creditório Não Reconhecido

**Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:**

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, que promoveu a revisão de ofício do despacho decisório eletrônico de rastreamento n.º 082637030 e reconheceu parcialmente o direito creditório referente à Cofins não-cumulativa vinculado ao mercado externo, no 4º trimestre de 2013, bem como homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido.

O Despacho Decisório (fls. 109/115) foi emitido tomando como base o Relatório Fiscal de fls. 96/107.

Assentou a fiscalização que o Relatório Fiscal é resultado de auditoria no contribuinte conforme o Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0610400-2013-00182-7, lavrado em 12/08/2013, relativos aos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins do ano de 2013. Também relatou que a empresa em tela dedica-se à fabricação de outros produtos de minerais não-metálicos classificados no CNAE: 23.99-1-99 e que da análise dos Dacon do 4º trimestre de 2013 e dos esclarecimentos prestados pela contribuinte detectou a apropriação indevida de créditos no tocante às despesas de movimentação interna de matéria prima e produtos em elaboração (em processo) e despesas acessórias, informados na linha 22 (ajustes positivos de créditos) da ficha 16A do Dacon, procedendo à glosa de créditos referentes a essas despesas.

Esclarece a fiscalização que as "*DCOMP transmitidas dentro do trimestre considerado poderão utilizar créditos apurados em determinado mês, remanescentes do desconto de débitos das contribuições (PIS/COFINS), antes do encerramento do trimestre. Portanto, os débitos compensados estarão vinculados direta e exclusivamente ao crédito demonstrado nas respectivas DCOMP. Já o PER será efetivado pelo saldo credor remanescente do trimestre, líquido das utilizações por desconto ou compensação. Assim, nos procedimentos de compensação deverão ser observadas as vinculações abaixo indicadas, de acordo com os valores apurados no Relatório Fiscal.*"

Dessa forma, o presente despacho decisório:

(i) promoveu a revisão de ofício para anular o Despacho Decisório eletrônico (rastreamento n.º 082637030);

(ii) reconheceu o direito creditório de R\$ 148.451,27 no mês de outubro de 2013 e homologou as Dcomp n.º 34556.12117.19113.1.3.09-2770, n.º 23522.88975.131213.1.3.09-7887 e n.º 24255.68169.201213.1.3.09-4108 até o limite do direito creditório reconhecido;

(iii) reconheceu o direito creditório de R\$ 142.432,79 no mês de novembro de 2013 e homologou as Dcomp n.º 21045.06462.200114.1.7.09-7023 e n.º 08414.15226.261213.1.3.09-5998 até o limite do direito creditório reconhecido;

(iv) reconheceu o direito creditório de R\$ 151.026,06 - referente ao ressarcimento da Cofins não-cumulativa do 4º trimestre de 2013, pleiteado no PER n.º

06839.55833.20014.1.1.09-9997 e a homologação das compensações declaradas na Dcomp n.º 35763.37931.200114.1.3.09-9441 até o limite do crédito reconhecido.

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 22/06/2016, a interessada interpôs, em 21/07/2016, Manifestação de Inconformidade de fls. 153/195, cujo teor será a seguir sintetizado.

Alega, preliminarmente, no tópico "DA NULIDADE PARCIAL DO DÉBITO CONSOLIDADO/COBRADO EM DARF PELA RFB" que o débito cobrado em DARF, de R\$ 143.488,53 é conflitante com o valor objeto da glosa referente à Cofins do 4º trimestre de 2013, de R\$ 139.681,45. Diz que a RFB acrescentou o montante de R\$ 3.807,08 sem qualquer fundamento legal que a legitime, de modo que referido lançamento deve ser revisto.

No tópico "DA TRANSGRESSÃO DO PRINCÍPIO LEGAL E DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA", relata que a fiscalização decidiu pela revisão de ofício baseando-se em suposto vício de análise (por ter se dado da maneira automática) e aumentou substancialmente o montante do direito creditório indeferido, dando azo à cobrança de débito cuja compensação havia sido homologada no primeiro despacho decisório. Afirma, contudo, que para configurar-se o vício de legalidade a Administração Pública deve demonstrar a ocorrência de ato que afronte a legislação tributária, o que não ocorreu no presente caso. Assim, o fisco não pode, por mera arbitrariedade, decidir revisar de ofício um lançamento que fora realizado dentro dos parâmetros legais, sob pena de ferir gravemente o princípio da inalterabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo e, principalmente, da segurança jurídica. Neste termos, aduz, que o despacho decisório 082637026 não comporta revisão de ofício.

A seguir, no tópico "CONCEITO DE INSUMO E SUA DIMENSÃO NO CREDITAMENTO DO PIS", discorre sobre o conceito de insumo e sua dimensão no creditamento do PIS, invocando a legislação correlata da não-cumulatividade e da dualidade de interpretação acerca do alcance do vocábulo "insumo" e pugna por uma interpretação ampla de insumos, devendo este ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade produtiva da empresa. Consequentemente, aduz que a Instrução Normativa/SRF n.º 404, de 2004, traz uma interpretação restrita de insumo, não prevista na Lei n.º 10.833, de 2003.

No item "PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, § 4º DA IN/SRF 404/04", aduz que a IN/SRF n.º 404/04, não pode restringir o conteúdo e alcance do vocábulo "insumo" utilizado no texto legal e tendo essa IN extrapolado os ditames da Lei n.º 10.833/03, a Administração Tributária tem o poder-dever de afastar a aplicação do referido dispositivo, com base na prerrogativa estatal de autotutela administrativa.

No tópico "DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA TMC - DETALHAMENTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS", alega que os serviços prestados pela empresa TMC Transportes e Movimentações de Carga Ltda, discriminados nas notas fiscais de aquisição são serviços compreendidos dentro do conceito de insumo, para fins de desconto do crédito de Cofins nos moldes tratados no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Tratam-se de despesas referentes aos serviços de movimentação interna de matéria-prima e produtos intermediários entre as áreas operacionais da empresa, análogo ao realizado por uma esteira transportadora com a finalidade de

transporte de insumos e produtos em processo através das áreas de estocagem, britagem e silos de fornos.

No item "DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE EXPORTAÇÃO", alega que tais despesas referem-se a agenciamento, assessoria de exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro, dentre outras. Contudo, há várias notas que se referem a serviços de frete e armazenagem em sentido estrito, e, como tal dão direito ao creditamento de PIS e Cofins.

Por último, no tópico, "DA GLOSA INDEVIDA DOS VALORES RELACIONADOS A FRETE E ARMAZENAGEM", repisa que do valor glosado, R\$ 7.236,80 diz respeito a créditos de armazenagem em sentido estrito e R\$ 35.842,53 é relativo a frete em sentido estrito e R\$ 8.167,84 enquadraram-se como despesas de capatazia, os quais devem ser admitidos.

Requer que seja julgada a presente manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório de Cofins do 4º trimestre de 2013, em relação aos gastos incorridos com serviços utilizados como insumo na produção e serviços utilizados no processo de exportação - Venda do produto total, cancelar as glosas efetuadas e homologar integralmente as compensações.

A Contribuinte foi intimada por via eletrônica em data de 24/09/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 550, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 554-623 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 552) data de 11/10/2018, pelo qual pediu o provimento do recurso para:

**7.1 DECLARAR NULO** o Despacho Decisório n.º 134/2016/SAORT/DRF/JFA, o qual foi fruto da revisão de ofício ilegalmente praticada pela Autoridade Fiscal, tendo em vista se tratar de erro de direito;

**7.2 DECLARAR NULO** o Despacho Decisório n.º 134/2016/SAORT/DRF/JFA,, tendo em vista a cobrança valor de R\$ 3.807,08 (três mil, oitocentos e sete reais e oito centavos), acrescidos no DARF da Recorrente, de forma totalmente imotivada;

**7.3 RECONHECER** o direito ao creditamento de COFINS apurada no 4º TRIMESTRE DE 2013, referente às DCOMP's n.º 34556.12117.191113.1.3.09-2770 e 21045.06462.200114.1.7.09-7023 e ao PER 06839.55833.200114.1.1.09-9997, em relação aos gastos incorridos com:

- ✓ Serviços utilizados como insumo na produção;
- ✓ Serviços utilizados no Processo de Exportação - Venda do Produto Total

**7.4 CANCELAR** a glosa dos créditos referentes aos dispêndios com os serviços de transporte e movimentação interna de produtos (matéria prima e produtos em processo) entre as áreas operacionais da planta fabril, concernentes a serviços prestados pela TMC, bem como dos créditos relativos aos serviços utilizados no processo de exportação (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro, etc.), conforme o Relatório Fiscal e Despacho Decisório proferido no processo administrativo n.º **10640.9007152014-96**, tomando por base a classificação apontada nos ANEXOS, apresentados pela Recorrente;

**7.5 HOMOLOGAR integralmente** a compensação das DCOMP's n.º 34556.12117.191113.1.3.09-2770, 23522.88975.131213.1.3.09-7887, 24255.68169.201213.1.3.09-4108, 21045.06462.200114.1.7.09-7023, 08414.15226.261213.1.3.09-5998 e 35763.37931.200114.1.3.09-9441.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Preliminarmente**

A Recorrente pede pela declaração de nulidade do Despacho Decisório n.º 134/2016/SAORT/DRF/JFA, o qual foi fruto da revisão de ofício ilegalmente praticada pela Autoridade Fiscal, tendo em vista se tratar de erro de direito.

Através do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0610400-2013-00182-7, iniciado em 19/01/2017, a Autoridade Fiscal realizou diligência fiscal nos livros e documentos da empresa para verificar a exatidão das informações prestadas nos Pedidos de Ressarcimento – PER, abrangendo as contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos dos períodos compreendidos entre o 1º trimestre de 2013 a 4º trimestre de 2013.

Com isso, invocando o artigo 37 da Constituição Federal cumulados com os artigos 2º e 53 da Lei n.º 9.748/99, bem como as Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, concluiu a DRF que o Despacho Decisório n.º 082637030 incorreu em inexatidão na recomposição da base de cálculo e as glosas dos créditos invocados pela Contribuinte e, portando, declarou a nulidade do ato administrativo anterior e, em data de 25 de maio de 2016 proferiu o Despacho Decisório n.º 134/2016/SAORT/DRF/JFA com o seguinte resultado:

a) reconhecimento parcial do direito creditório, referente à COFINS não-cumulativa, do mês de outubro de 2013, no valor de R\$ 148.451,27, com crédito demonstrado na DCOMP n.º 34556.12117.191113.1.3.09-2770 (inicial) e pela homologação dos débitos compensados nessa DCOMP e nas DCOMP n.ºs 23522.88975.131213.1.3.09-7887 e 24255.68169.201213.1.3.09-4108 até o limite do valor do crédito reconhecido;

b) reconhecimento parcial do direito creditório, referente à COFINS não-cumulativa, do mês de novembro de 2013, no valor de R\$ 142.432,79, com crédito demonstrado na DCOMP n.º 21045.06462.200114.1.7.09-7023 (inicial) e pela

homologação dos débitos compensados nessa DCOMP e na DCOMP n.º 08414.15226.261213.1.3.09-5998 até o limite do valor do crédito reconhecido;

c) reconhecimento parcial do direito creditório, no valor de R\$ 151.026,06, referente ao ressarcimento da COFINS não-cumulativa do 4º trimestre de 2013, pleiteado no PER n.º 06839.55833.200114.1.1.09-9997 e a homologação dos débitos compensados na DCOMP n.º 35763.37931.200114.1.3.09-9441 até o limite do valor do crédito reconhecido.

A DRJ de origem manteve o Despacho Decisório por concluir pela necessidade de revisão de ofício, uma vez que a Administração detém o direito à autotutela na preservação do interesse público, podendo rever seus atos quando contrários à lei.

A Recorrente contesta a revisão de ofício afirmando que:

i) *Já havia operado a extinção do crédito tributário, uma vez que a compensação foi expressamente homologada pela Autoridade Fiscal e o saldo remanescente quitado, conforme comprovação acostada aos autos;*

ii) *O vício de legalidade passível de ocasionar a revisão de ofício e nulidade do despacho anterior não foi motivada;*

iii) *Uma vez que a Autoridade Fiscal detinha há época da análise anterior todos os dados e informações necessários, procedendo à análise e homologação parcial, não há que se falar em erro de fato que permita a revisão de lançamento;*

iv) *O artigo 149 do Código Tributário Nacional veda a revisão do ato administrativo com fundamento em erro de direito;*

v) *Há consenso na doutrina e jurisprudência quanto à impossibilidade da revisão de ofício em detrimento do contribuinte, nos casos em que a razão para tanto é o erro de direito ou a mudança de critério jurídico por parte da autoridade administrativa, nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional, bem como por Segurança Jurídica e aplicação do Princípio da Proteção à Confiança.*

O artigo 156 do Código Tributário Nacional em seus incisos I e II prevê o pagamento e a compensação como formas de extinção do crédito tributário.

Já o inciso VII condiciona a extinção por meio de pagamento antecipado, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento no prazo de 5 (cinco) anos (art. 150 e §§ 1º e 4º).

O crédito tributário é “*relação formalizada, acertada, tornada líquida e certa*” e sua extinção pode afetar a forma, o conteúdo e a própria obrigação tributária, podendo afetar apenas a forma e não o conteúdo e “*em face da subsistência da relação obrigacional, persiste o direito de lançar, vale dizer, de constituir novo crédito tributário*” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pág. 204).

Por sua vez, a Lei n.º 9.430/1996 assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação

de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

O pedido foi protocolado em data de 19/11/2013, sendo que a revisão do ato ocorreu em data de 25/05/2016, ou seja, anterior aos 5 (cinco) anos para homologação tácita.

Outrossim, por meio do Despacho Decisório Eletrônico n.º 082637030 (fls. 108) foi homologada a compensação pleiteada por meio de encontro de contas entre crédito e débito, porém sem análise da relação jurídico-tributária sobre o direito creditório perseguido pela Contribuinte.

Por outro lado, verifico que a Informação Fiscal de fls. 96-107 motivou o ato administrativo pela ilegalidade, aplicando o conceito de insumos com base nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

Considerando a legislação pertinente há época dos fatos, alterada por decisão do Superior Tribunal de Justiça através de julgamento ao Recurso Especial n.º 1.221.170/PR e, com respaldo no necessário ato vinculado que detém a Autoridade Fiscal, entendo que foram observados os artigos 53 e 54 da Lei n.º 9.784/1999 assim estabelecem:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

No mesmo sentido foi editada a Súmula 473 pelo STF, que assim prevê:

Súmula 473

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Destaco a posição adotada no PARECER NORMATIVO COSIT N.º 8, DE 03 DE SETEMBRO DE 2014, exarado com a seguinte Ementa:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de

ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

#### REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

#### COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO.

Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.

#### REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO.

O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

#### RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

#### EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única.

#### RECORRIBILIDADE EM SEDE DE EXECUÇÃO DE JULGADO ADMINISTRATIVO.

Na execução de decisão de órgão julgador administrativo, observam-se rigorosamente os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o órgão já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado; todavia, se no ato de execução do acórdão pela autoridade local houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais

o órgão julgador não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto n.º 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996;

Não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público.

Dispositivos Legais. arts. 141, 145 e 149, incisos I, VIII e IX, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); art. 37 da Constituição Federal; arts. 53, 63, §2º, 64-B, 65 e 69 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999; art. 77 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1966; arts. 4º e 39 a 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; art. 19, § 7º da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002; arts. 42 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; art. 11, § 5º do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943; art. 302, inciso I, da Portaria MF n.º 203, de 17 de maio de 2012; Portaria RFB n.º 379, de 27 de março de 2013; IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013; Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 1, de 12 de maio de 1999, e-processo 10166.729961/2013-93

A discussão em análise foi objeto do Parecer acima mencionado, o qual apresentou as seguintes conclusões:

*c) a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a DCTF e mesmo a DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes;*

*d) compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as revisões relativas à tributação previdenciária;*

*e) o despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada;*

*g) todavia, para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto n.º 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.*

*j) não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público;*

Observo ainda que o rito processual do Decreto n.º 70.235/1972 foi devidamente respeitado no litígio em análise.

Neste caso, ao que pese o pagamento do saldo remanescente indicado no Despacho Decisório 082637030 (fls. 108), o fato é que a DRF de origem reanalisou a decisão anterior e respectivos pedidos dentro do prazo legalmente permitido. E, uma vez apontada a ilegalidade que naquele momento persistia sobre a interpretação dada pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, não cabe o argumento de nulidade do Despacho Decisório nº 134/2016/SAORT/DRF/JFA.

Por tais razões, afasto a preliminar suscitada em peça recursal.

### **3. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.**

**3.1.** A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada em Relatório Fiscal de fls. 96-107, embasada na impossibilidade de considerar tais créditos originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada, uma vez que, há época dos fatos, a legislação de regência não assegurava o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica.

A Autoridade Fiscal aplicou a IN SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e IN SRF nº 404/2004 (Cofins), concluindo que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer produto ou serviço que gera despesa necessária para a atividade, mas somente o que efetivamente se aplicou ou consumiu em ação direta sobre o produto em fabricação, excluindo desse conceito, os custos, despesas ou encargos que se reflitam indiretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

A DRJ de origem manteve o mesmo entendimento que a Autoridade Fiscal quanto à conceituação de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada.

**3.2.** O Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

**3.3.** Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

**15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

**17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

**3.4.** Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

**Ementa.** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

**3.5.** Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**3.6.** Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso quanto à essencialidade e relevância do item identificado como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela Autoridade Fiscal Autuante.

## **4. Mérito**

### **4.1. Serviços de frete interno de matérias-primas e produtos em processo produtivo**

O objeto do presente litígio versa Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG, que promoveu a revisão de ofício do despacho

decisório eletrônico de rastreamento n.º 082637030 e reconheceu parcialmente o direito creditório referente à Cofins não-cumulativa vinculado ao mercado externo, no 4º trimestre de 2013, bem como homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Com base na conceituação de insumo aplicável pelas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, a Autoridade Fiscal Autuante concluiu que alguns serviços adquiridos pela contribuinte, não se enquadram no conceito de insumos e efetuou as seguintes glosas:

- despesas de movimentação interna de matéria prima e produtos em processo e
- despesas com serviços utilizados no processo de exportação - venda de produto.

O Auditor Fiscal Autuante considerou que o transporte interno entre estabelecimentos da mesma empresa não é considerado “fabricação”, para efeitos de crédito da sistemática não cumulativa das contribuições PIS e Cofins, por não integrarem o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda.

Para tanto, invocou a Solução de Consulta n.º 115, de 2011 (Disit 08)<sup>1</sup>.

Com base na conceituação de insumo aplicável pelas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, concluiu que o frete dentro do estabelecimento ou entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se tratar de uma operação de venda, não possibilita a apuração de crédito por falta de previsão legal.

Com isso, a Delegacia de origem efetuou vários ajustes na base de cálculo dos créditos da manifestante em virtude das glosas efetuadas, o que acabou por influenciar o crédito que foi reconhecido, conforme a tabela a seguir colacionada:

COFINS NÃO-CUMULATIVA – 4º TRIMESTRE DE 2013					
Mês	PARCELA UTILIZADA EM DCOMP OU PLEITEADA EM PER		SOBRA/ REDUÇÃO	GLOSA DE CRÉDITO VINC.REC.EXP.	COFINS APURADA
Out	<b>DCOMP (Inicial)</b>	152.648,05	+ 35.877,99	40.074,77	<b>148.451,27</b>
	DCOMP (vinculada)	2.922,46	- 2.922,46		<b>0,00</b>
	DCOMP (vinculada)	32.955,08	- 32.955,08		<b>0,00</b>
Nov	<b>DCOMP (inicial)</b>	173.463,27	+ 19.952,84	50.983,32	<b>142.432,79</b>
	DCOMP (vinculada)	19.779,28	- 19.779,28		<b>0,00</b>
Dez	DCOMP	0,00			
Tri	<b>PER</b>	199.822,98	- 173,56	48.623,36	<b>151.026,06</b>

Da mesma forma, concluiu o Ilustre Julgador *a quo*, que quando a atividade exercida é a fabricação ou produção de bens destinados à venda, deve ser entendido como insumo a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e outros bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado", além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

<sup>1</sup> "As despesas realizadas com serviços terceirizados de movimentação de insumos e produtos dentro de estabelecimento industrial, que preceda ou suceda à produção de bens propriamente dita, não geram créditos da Cofins".

Para tanto, com relação às despesas relativas ao serviço de movimentação interna, seja de produto acabado, a DRJ de origem manteve a glosa parcial, concluindo que tais gastos representam meramente despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como serviços utilizados como insumos e nem como despesas de fretes na operação de venda ou de compra de insumos tributados.

Em razões de recurso a Contribuinte argumenta que:

- i) Trata-se de despesas com serviços adquiridos da empresa TMC, referentes ao transporte e movimentação interna de matéria-prima e produtos intermediários entre as áreas operacionais da BOZEL BRASIL S.A;
- ii) Por meio das Notas Fiscais de aquisição e o detalhamento da natureza dos serviços adquirido da empresa TMC Transportes e Movimentações de Cargas Ltda., pode-se identificar que estes estão compreendidos no conceito de insumo, para fins de desconto do crédito de COFINS nos moldes tratados pelo inciso II do art. 3º, da Lei nº 10.833/03;
- iii) Poder-se-ia dizer que o serviço prestado pela TMC é análogo ao realizado por uma esteira transportadora, eis que o fim é idêntico: transporte dos insumos e produtos em processo através das áreas de estocagem, área de britagem e silos dos fornos.

**Considerando os argumentos já delineados no Item 2 deste voto, passo à análise da relevância e essencialidade da prestação de serviço que deu origem ao crédito glosado.**

A Recorrente tem como principal atividade e objeto social:

- ✓ A fabricação, industrialização, comércio, importação e exportação de Cálcio Silício e suas modalidades;
- ✓ A fabricação, industrialização, comércio, importação e exportação de outras ferro-ligas – tais como Ferro, Silício, Cálcio, Silício Bário, Cálcio Silício Manganês dentre outras;
- ✓ A fabricação, industrialização, comércio, importação e exportação de tubos recheados denominados “Cored Wire” de insumos e ligas como Cálcio Silício, Carbono Ferro Silício, enxofre, Ferro Manganês médio Carbono, Ferro Boro, dentre outras.

O serviço de transporte prestado pela TMC foi descrito da seguinte forma:

- ✓ Serviços de descarga do tipo carga seca;
- ✓ Transporte de carvão vegetal dos silos de estocagem para a moega de abastecimento dos fornos;

- ✓ Movimentação de produtos semiacabados dos silos de estocagem para a área de britagem (parte do processo de produção das ferro-ligas);
- ✓ Movimentação de produto para a área da Máquina de Tubos – Embalagem (“Cored Wire”), tratam-se de serviços de movimentação interna (dentro da planta fabril da Manifestante) de matérias primas e produtos inacabados de uma área à outra para sua transformação.

Considera a Recorrente que o referido transporte é imprescindível para fabricação de ferro-ligas e demais artigos produzidos pela empresa.

E a imprescindibilidade de tais serviços não foi afastada pelo ilustre Julgador de 1ª Instância, a exemplo da observação extraída da decisão recorrida e abaixo destacada:

“Todavia, **as despesas com serviços de transporte envolvendo a movimentação de materiais ou produtos, em que pese serem imprescindíveis para o desempenho da atividade da manifestante**, não podem ser considerados como aplicados no processo produtivo propriamente dito. São serviços executados em fases anteriores ou posteriores ao processo produtivo não podendo dessa forma gerar créditos.” (sem destaque no texto original)

Por sua vez, na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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, [...]; (grifos não originais)**

Os fretes em referência são essenciais para a atividade da empresa Recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

A Câmara Superior deste Tribunal Administrativo vem se posicionando no mesmo sentido, a exemplo dos acórdãos com Ementas abaixo transcritas:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

**DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Portanto, assiste razão à Recorrente, devendo ser afastada a glosa em análise.

#### **4.2. Serviços utilizados no Processo de Exportação.**

O Auditor Fiscal glosou créditos referentes a serviços utilizados no processo de exportação (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro) por entender que não dizem respeito a frete ou armazenagem, mas a despesas diversas.

O Ilustre Julgador *a quo* manteve a glosa em análise, concluindo que:

*i)* Tanto a contribuição para o PIS/Pasep quanto à Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior e que a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado em decorrência das despesas enumeradas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculadas à exportação, para fins de dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria. Se a pessoa jurídica, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por

qualquer das formas previstas no § 1o, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria;

*ii)* Os serviços de capatazia discriminados na planilha de fls. 333/336 não podem ser considerados como despesas de armazenagem e frete na operação de venda, como quer a contribuinte;

*iii)* Os agentes marítimos são meros prepostos dos transportadores domiciliados no exterior, e apesar de o frete ser pago aos agentes, esse valor é apenas repassado ao transportador (PJ domiciliada no exterior), que é o responsável pela prestação do serviço. Ou seja, quem efetivamente prestou o serviço de frete na operação de venda foram os transportadores estrangeiros, razão pela qual se conclui que tal situação não se enquadra no que prevê o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que dispõe que o direito ao crédito aplica-se exclusivamente às despesas pagas a pessoa jurídica domiciliadas no país;

*iv)* Quanto aos créditos decorrentes das despesas classificadas como frete marítimo e armazenagem de carga, também não se pode dar razão à contribuinte.

Em razões de recurso, argumenta a Recorrente que:

*i)* Do montante de **R\$ 51.247,17** (cinquenta e um mil, duzentos e quarenta e sete reais e dezessete centavos), o importe de **R\$ 842,33** (oitocentos e quarenta e dois reais e trinta e três centavos), diz respeito a créditos de **armazenagem em sentido estrito (Doc. 9 da MI), R\$ 30.549,24** (trinta mil, quinhentos e quarenta e nove reais e vinte e quatro centavos) é relativo a **frete em sentido estrito (Doc. 10 da MI)**, e **R\$ 19.855,60** (dezenove mil, oitocentos e cinquenta e cinco reais e sessenta centavos), enquadram-se como despesas de **capatazia**;

*ii)* O Serviço de Armazenagem pode ser definido como conjunto de funções de **recepção, descarga carregamento, arrumação e conservação** de matérias-primase produtos acabados ou semiacabados;

*iii)* Tendo em vista a identidade das definições de armazenagem e capatazia, conforme inclusive entendimento do CARF, resta claro que os créditos de PIS e COFINS oriundos das despesas de capatazia.

### **Com razão a Recorrente.**

A questão em análise versa sobre a essencialidade e/ou relevância de despesas aduaneiras em operações de exportação da mercadoria industrializada pela Contribuinte.

Observo que os serviços aduaneiros abrangem todos aqueles relacionados à efetiva entrada e saída de mercadorias do território nacional, os quais são indispensáveis para respectiva importação e exportação.

E, nos moldes do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, já tratado no Item 2 deste voto, se considerarmos o “teste de subtração”, entendo que tais serviços enquadram-se como insumos, sem os quais restaria impossibilitada a realização das vendas/exportações em análise.

Sobre a matéria, destaco o posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação, adotado através da Solução de Consulta nº 340 – Cosit, de 28 de dezembro de 2018, conforme Ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.**

Na exportação de mercadorias para o exterior, mesmo em momento anterior ao envio das mercadorias a recinto alfandegado, a pessoa jurídica exportadora pode apurar créditos em relação às despesas de armazenagem de produtos acabados, de produção ou fabricação próprias, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja por ela suportado e que sejam atendidos os demais requisitos legais. Esse crédito poderá ser objeto de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JANEIRO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput** e § 3º, e art. 5º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, II e IX, e art. 15, II.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.**

Na exportação de mercadorias para o exterior, mesmo em momento anterior ao envio das mercadorias a recinto alfandegado, a pessoa jurídica exportadora pode apurar créditos em relação às despesas de armazenagem de produtos acabados, de produção ou fabricação próprias, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja por ela suportado e que sejam atendidos os demais requisitos legais. Esse crédito poderá ser objeto de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JANEIRO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, II e IX, e § 3º, e art. 6º.

A Solução de Consulta mencionada versa sobre questionamento quanto apuração ou não de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de armazenagem, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, de produtos que serão destinados à exportação. Destaco os fundamentos que embasaram a conclusão em referência:

15. Tal questão foi pormenorizadamente examinada na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18/01/2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), o que vincula, nos termos do art. 221 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, o entendimento da RFB na presente Solução de Consulta.

16. A seguir, transcrevem-se os trechos da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, na parte pertinente à questão:

17. Assim, identificadas as hipóteses em que os incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitem e vedam creditamento, e considerando a premissa fixada no parágrafo 11 acerca da relação de dependência entre os dispositivos, conclui-se que, atualmente, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

i) permite creditamento em relação à armazenagem de mercadorias (inciso IX, primeira parte) destinadas à venda:

i.1) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica (inciso II);  
ou

i.2) adquiridas para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I);

17.1. Perceba-se que a conjugação da primeira parte do inciso IX (“armazenagem de mercadoria”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo .... na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item i.1), demanda interpretação. **Considerando que a primeira parte do inciso IX do caput do art. 3º menciona armazenagem de “mercadoria”, pressupõe, pela significação consagrada do termo “mercadoria” (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação. Daí porque a remissão ao inciso II do caput do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas as “mercadorias” acabadas produzidas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem.** [sem grifo no original]

17. Vê-se, pois, a existência de duas hipóteses para a apuração de créditos sobre as despesas de armazenagem. Ambas as hipóteses condicionam que ônus seja suportado pelo vendedor:

a) a primeira diz respeito ao art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e ao art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, e refere-se à apuração de créditos em relação às despesas de armazenagem pela pessoa jurídica adquirente de bens adquiridos para revenda, exceto no caso de aquisição de mercadorias e produtos relacionados no art. 3º, I, “a” e “b” da Lei nº 10.833, de 2003;

b) a segunda diz respeito ao art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e ao art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e refere-se à apuração de créditos sobre a armazenagem referente a **bens produzidos ou fabricados pelo próprio vendedor.**

18. Observa-se, assim, que existe direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica vendedora. Tal entendimento é, portanto, vinculado à Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017.

19. Resta, então, analisar a possibilidade de se apurar créditos sobre as despesas de armazenagem de mercadorias produzidas pela pessoa jurídica vendedora e destinadas à exportação para o exterior.

20. A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, trouxe, no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, a imunidade às contribuições sociais das receitas decorrentes de exportação. Na materialização dessa norma constitucional, o art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, determinaram a não incidência, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da a Cofins sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

21. A fim de tornar efetiva a imunidade, o § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, autorizaram o aproveitamento dos créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, entre eles os créditos calculados em relação às despesas de armazenagem de

mercadorias, por meio de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

22. Não há dúvida de que a despesa com armazenagem de mercadorias destinadas à exportação, arcada pelo exportador, corresponde à hipótese de crédito "armazenagem de mercadorias", uma vez que essa armazenagem, em que pese realizar-se em momento anterior à exportação, é necessariamente de produtos acabados. Assim, desde que atendidos os demais requisitos legais, a exemplo de a armazenagem ser contratada de pessoa jurídica domiciliada no País (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I), o crédito calculado em relação à despesa com armazenagem de mercadorias a serem exportadas, arcada pelo exportador, poderá ser aproveitado por meio de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

23. Por fim, cabe ainda ressaltar que, no caso de empresa comercial exportadora que adquire mercadoria com o fim específico de exportação, há expressa vedação legal à apuração de créditos vinculados à receita de exportação, conforme o art. 6º, § 4º, c/c o art. 15, III, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Como já mencionado, seguindo a mesma interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça ao conceito de insumos e, da mesma forma como as despesas já tratadas no presente voto, entendo que a necessária movimentação das mercadorias nas instalações portuárias, bem como conferência de carga, carregamento e descarga, além das demais despesas aduaneiras incorridas nas exportações são essenciais em razão de sua obrigatoriedade para efetivação de tais operações.

Portanto, igualmente merece prosperar a defesa neste ponto, motivo pelo qual concluo que deve ser afastada a glosa com relação a tais despesas, desde que comprovadamente suportadas pela Recorrente.

## **5. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, redator designado.

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por maioria, divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente

quanto a reverter a glosa dos créditos calculados sobre serviços utilizados no processo de exportação. Então fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

No que diz respeito aos serviços ligados ao processo de exportação, explica a recorrente, que as despesas envolvidas nessa rubrica dizem respeito a serviços envolvidos no processo de exportação, ligados à armazenagem (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação e despacho aduaneiro) e fretes marítimos.

Argui a recorrente que o serviço de armazenagem pode ser definido como conjunto de funções de **recepção, descarga carregamento, arrumação e conservação** de matérias-primas e produtos acabados ou semiacabados.

Nesse contexto, afirma que os serviços de exportação (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação e despacho aduaneiro) se enquadram perfeitamente no conceito de armazenagem, sendo esse, inclusive, o mesmo entendimento do CARF. Cita, ainda, jurisprudência deste colegiado representativa dessa posição.

Como se observa, a recorrente pleiteia que as despesas tratadas neste item (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro) sejam tratadas como despesas de armazenagem, com previsão de crédito prevista nos art. 3º, IX da Lei n 10.833, de 2003.

A ilustre Relatora referenda esse entendimento afirmando que, por aplicação do artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003, e considerando o conceito de insumo pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, bem como por configurar serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliada no País, a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda estão vinculados ao processo produtivo e atividade principal da empresa.

A despeito da posição da ilustre Relatora, entendo que tais despesas não podem ser consideradas armazenagem como pleiteia a recorrente. A legislação das contribuições possui dispositivo legal prevendo a possibilidade de créditos para armazenagem, conforme o art.3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

Percebe-se, pelo dispositivo transcrito, que o legislador especifica "armazenagem de mercadoria", não havendo qualquer referência a gastos com agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro.

Dessa forma, entendo que somente as despesas com armazenagem de mercadorias, caracterizada esta como a atividade estrita de guarda de mercadoria (pagamento do depósito), e desde que suportadas pela vendedora, é que tem possibilidade de creditamento, devendo-se afastar, por falta de previsão legal, a pretensão da Recorrente de calcular créditos sobre as referidas despesas.

Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho do Acórdão n.º 3301003.874, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo parcialmente abaixo:

**NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.**

Há direito a crédito no caso armazenagem de mercadoria, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; somente envolvendo aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito outras atividades eventualmente correlacionadas, como partes e peças de reposição, despesas com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira, cobrados isolada e independentemente da armazenagem.

Em oposição ao defendido pela ilustre Relatora, também entendo que tais despesas não se caracterizam como insumos, porque tais despesas incidem sobre o produto que já está pronto, sendo portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Além disso, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda, por ser inaplicável ao caso o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Em conclusão, as despesas diversas (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro), ligadas a operações de venda para o exterior (exportação), por não serem utilizados no processo produtivo, entendo que não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo por ausência de previsão legal.

A jurisprudência da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) compartilha desse mesmo entendimento, conforme denota trecho do acórdão n.º **9303004.383**, sessão de 08 de novembro de 2016, de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, a seguir transcrito:

Como bem informado pela relatora, estivas e capatazia, são serviços essenciais utilizados pelo contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos. Note-se que aqui o processo de produção já está concluído e, portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

O crédito do PIS e da Cofins não cumulativas decorre de previsão legal. No caso as possibilidades de creditamento estão descritas nos art. 3º das Leis 10.637/2002 para o PIS e 10.833/2003 para a Cofins. Não há possibilidade de extensão do direito ao crédito fora dos parâmetros estabelecidos por esses dispositivos.

Pois bem de sua leitura, não desponta a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de serviços utilizados fora do processo produtivo como é o caso dos serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos. Portanto esses créditos não são permitidos por absoluta falta de previsão legal.

No tocante aos fretes marítimos, a documentação constante dos autos demonstra que o contribuinte possui despesas com fretes marítimos, bem como que os pagamentos desses fretes foram feitos a pessoa jurídica domiciliada no país, preposto do prestador dos serviços domiciliado no exterior. Ocorre que, de acordo com o art.3º, § 3º, inciso II, da Lei nº10.833/2003, tais serviços devem ser adquiridos de uma pessoa jurídica domiciliada no país, o que não ocorreu no presente caso, visto que, embora a transação seja intermediada por representantes domiciliados no país, a aquisição dos serviços foi feita de transportadores estrangeiros não domiciliados no país. Abaixo o conteúdo do dispositivo citado:

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

**II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;**

(...)

(negritos nossos)

Nesse mesmo sentido, há decisão colegiada do CARF caracterizando como procedente a glosa de créditos calculados sobre fretes marítimos de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior, a teor do Acórdão nº 3302-003.653, cuja ementa transcrevo parcialmente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

Com esses fundamentos, deve ser mantida a referida glosa.

*(assinado digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo-Redator Designado