



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.903815/2013-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.179 – 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

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.

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. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10640.907381/2016-43, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3402-007.175, de 17 de dezembro de 2019, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida 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 deferimento parcial do PER/Dcomp, com homologação parcial e/ou não homologação das compensações declaradas nas Dcomp.

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, adota-se e remete-se ao relatório da decisão recorrida constante dos autos.

A Contribuinte foi intimada por via eletrônica, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, apresentando o Recurso Voluntário (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, pelo qual pediu o provimento do recurso, em síntese:

6.1 RECONHECER o direito ao creditamento de COFINS em relação aos gastos incorridos com:

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

6.2 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 constante dos autos, tomando por base a classificação apontada nos presentes ANEXOS, apresentados pela recorrente;

6.3 HOMOLOGAR integralmente a compensação das DCOMP's em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator

Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3402-007.175, de 17 de dezembro de 2019, paradigma desta decisão.

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. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

2.1. A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada em Relatório Fiscal de fls. 63-74, 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.

2.2. O Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial n.º 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 n.º 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 n.º 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.

2.3. 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)

2.4. Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 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.

2.5. 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

cujas subtrações resultem na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeçam a atividade da empresa ou acarretem substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

2.6. 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.

3. Mérito

3.1. Serviços de frete interno de matérias-primas e produtos em processo produtivo

O objeto do presente litígio versa sobre a glosa de serviços utilizados como insumo, referente ao pedido de crédito de COFINS do 1º trimestre de 2014, não havendo saldo remanescente ao final do trimestre para ser utilizado nas seguintes Declarações de Compensação vinculadas ao PER:

(i) crédito no valor de R\$ 157.570,44 no mês de janeiro de 2014 pleiteado na Dcomp nº 31349.77964.180314.1.7.19-0776, disponível para homologação do débito compensado, limitada ao valor o crédito indicado;

(ii) crédito no valor de R\$ 160.267,97 no mês de fevereiro de 2014 pleiteado na Dcomp nº 35747.40619.270514.1.7.19-6891, disponível para homologação do débito compensado, limitada ao valor o crédito indicado.

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, uma vez que não integram o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda.

Para tanto, invocou a Solução de Consulta nº 115, de 2011 (Disit 08)¹.

Com base na conceituação de insumo aplicável pelas Instruções Normativas SRF nº 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.

¹ "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".

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:

DCOMP	DATA TRANSMISSÃO	VINCULAÇÃO DO CRÉDITO		
		PERÍODO	VALOR	
			NECESSÁRIO	APURADO
31349.77964.180314.1.7.19-0776	18/03/2014	Jan/2014	218.683,23	157.570,44
35747.40619.270514.1.7.19-6891	27/05/2014	Fev/2014	166.153,71	160.267,97
PER				
23078.84918.290414.1.1.19-2787	29/04/2014	1º T/2014	SALDO	0,00
DCOMP VINCULADA				
23851.07727.151014.1.3.19-2230	15/10/2014		40.747,82	

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.

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:

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;

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;

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.

3.2. Serviços utilizados no Processo de Exportação.

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 CAREF. 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº **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 nº 10.833/2003, 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.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a validade do crédito unicamente sobre frete na transferência de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes