



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.903815/2013-93
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.472 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de novembro de 2021
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

**CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIAS NA
EXPORTAÇÃO. CAPATAZIA. NÃO CABIMENTO**

Não há como caracterizar que despesas com capatazia - serviços portuários de exportação, seriam insumos do processo produtivo para a produção de minérios. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva realizada pelo Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.179**, de 17/12/2019 (fls. 664/676), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do PER/DCOMP

Trata o presente processo de análise do Pedido de Ressarcimento (PER) (fls.04/08), com o objetivo de ser ressarcida do **crédito da COFINS**, não cumulativa, mercado interno - vinculado à Receita de Exportação, referente ao 2º trimestre de 2013, com respaldo no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Visando compensar débitos próprios, transmitiu as DCOMP, com créditos apurados em meses do mencionado trimestre.

Após Diligência fiscal realizada no estabelecimento do sujeito passivo, para exame de sua escrituração contábil e fiscal, a Fiscalização procedeu glosas no período em questão. O Despacho Decisório (fls. 93/97) foi emitido pela DRF/Juiz de Fora/MG, tomando como base o Relatório Fiscal de fls. 81/92. 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 nas linhas 03 e 22 da ficha 16-A do DACON, procedendo à glosa de créditos referentes a essas despesas, resultando no reconhecimento parcial do direito creditório, referente à COFINS.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificada do Despacho denegatório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 110/113, alegando, em síntese, que, **(a)** discorre sobre o conceito de insumo e sua dimensão no creditamento do PIS e COFINS; **(b)** aduz que a IN/SRF nº 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 nº 10.833, de 2003; **(c)** alega que os serviços prestados pela empresa TMC Ltda., são 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; **(d)** que as despesas com serviços utilizados no processo de exportação, referem-se a agenciamento, assessoria de exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro, dentre outras, há várias notas que se referem a serviços de frete e armazenagem; **(e)** quanto aos fretes e armazenagem, parte é relativa ao frete em sentido estrito e o restante enquadram-se em despesas de capatazia (espécie do gênero armazenagem), sendo que todos são créditos admitidos pela legislação.

A **DRJ em Curitiba** (PR), apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **06-63.252**, de 25/07/2018 (fls. 556/572), considerou a **improcedente** a Manifestação apresentada.

Nessa decisão a Turma decidiu que, **(i)** no regime não cumulativo de apuração da COFINS, somente geram créditos passíveis de utilização aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa; **(ii)** as despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não geram direito a crédito a ser descontado da COFINS, porque não são serviços aplicados ou consumidos na produção propriamente dita, tampouco são despesas de fretes na operação de venda ou de compra de insumos; **(iii)** 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 nº 10.833, de 2003; e (iv) 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 COFINS.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 582/630, discordando da decisão de piso, reprisando os argumentos da Manifestação de Inconformidade, requerendo que:

1). seja reconhecido o direito ao creditamento de COFINS em relação aos gastos incorridos com os serviços utilizados como insumo na produção e os serviços utilizados no Processo de Exportação - venda do produto; e 2). seja cancelado 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 apontado nos documentos apresentados nos autos.

Acórdão/CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.179**, de 17/12/2019 (fls. 664/676), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Nessa decisão, conforme ementa, o Colegiado assentou que, (i) 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, possibilitando o aproveitamento de créditos; (ii) os serviços de capatazia, agenciamento, assessoria, taxas de liberação e despacho aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de COFINS, por absoluta falta de previsão legal e, tampouco se enquadram como armazenagem de mercadoria na operação de venda, pois somente se consideram despesas com armazenagem aquelas despesas com guarda de mercadoria, e (iii) 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 Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº 3402-007.179, de 17/12/2019, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial que ensejou o Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, **que foi negado seu seguimento**, (fls. 699/702), tendo sido regularmente cientificada (fl. 704) e não houve interposição de Agravo.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão nº 3402-007.179, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de 09/07/2020, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 713/725, apontando divergência com relação às seguintes matérias: Créditos, despesas com **“Serviços utilizados no processo de exportação (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro)”**.

Para comprovar a divergência indica como paradigmas, os Acórdãos nºs: 3201-004.920 e 3301-007.506. Observa-se que o Contribuinte suscita divergência quanto aos serviços

utilizados no processo de exportação, aos quais denominou como serviços de armazenagem, como notícia a decisão recorrida, incluindo-se em tais serviços (agenciamento, assessoria na exportação, capatazias, taxas de liberação, despacho aduaneiro).

Ocorre que, no exame de admissibilidade, constatou-se do recurso interposto, que não preenche os pressupostos formais para sua admissibilidade, em razão da ausência absoluta de indicação de Acórdão paradigma, em relação aos dispêndios com (**agenciamento, assessoria na exportação, taxas de liberação, despacho aduaneiro**), considerados como armazenagem quanto aos serviços utilizados no processo de exportação, ensejando a negativa de seguimento, conforme disposição regimental (art. 68, § 3º, do Anexo II, do RICARF).

Melhor sorte, teve a Contribuinte em relação as despesas com capatazia, visto que constatou-se similitude fática apenas nessa despesas, uma vez que ambas as decisões tratam de créditos utilizados pelas respectivas empresas no cálculo de créditos de PIS e da COFINS, somente as despesas de **capatazia**, compõem o elemento comum entre os dois Acórdãos confrontados (recorrido e paradigmas).

No **Acórdão recorrido a Turma** entendeu que as despesas diversas (agenciamento, assessoria na exportação, **capatazias**, taxas de liberação, despacho aduaneiro), entre as quais as despesas de capatazia, ligadas a operações de venda para o exterior (exportação), 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, tampouco caracterizam armazenagem e frete de venda, sendo inaplicável ao caso o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por outro lado o **Acórdão paradigma 1 nº 3201-004.920**, analisa também de dispêndios diversos tratados como armazenagem, entre os quais as despesas de capatazia, assim entendeu cabível o direito de crédito de PIS e COFINS, no regime não-cumulativo, calculado sobre dispêndios com capatazia, seja pelo enquadramento no inciso II ou no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ante as considerações acima, restou claramente comprovado o dissídio jurisprudencial quanto ao direito dos créditos **somente em relação às despesas de capatazia**.

Quanto ao Acórdão **paradigma 2 nº 3301-007.506**, não restou caracterizado o dissídio em face da dessemelhança fática dos Acórdãos confrontados.

Assim, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 4ª Câmara, de 24/09/2020, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção (fls. 778/783), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas quanto a seguinte matéria: ***Serviços utilizados no processo de exportação, quanto às despesas de capatazia.***

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificada do Despacho acima que deu seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 794/803, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto, mantendo-se o Acórdão proferido. Alega que, “No caso sob análise, os serviços de capatazia discriminados na planilha de fls. 110/113 não podem ser considerados como despesas de armazenagem e frete na operação de venda, como quer a contribuinte”. Assim, encontra-se correto o procedimento efetuado pela Fiscalização, de forma que devem ser mantidas as glosas efetuadas.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 4ª Câmara, de 24/09/2020, por mim exarado no exercício da Presidência da 4ª Câmara da 3ª Seção/CARF às fls. 778/783, com os quais ratifico e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, a divergência jurisprudencial restou comprovada e desta forma, **conheço** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à seguinte matéria: Possibilidade de tomada de créditos de COFINS sobre os gastos com **“Serviços utilizados no processo de exportação, especificamente quanto às despesas de capatazia”**.

Preliminarmente, ressalto que para a análise do conceito de insumo nestes autos (créditos de COFINS, regime não cumulativo), não se alcança todos os gastos necessários para produção dos bens como entende a Contribuinte.

Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela empresa visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB n.º 05**, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial n.º 1.221.170/PR**, do STJ, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele Acórdão (REsp, do STJ), foram extraídos os conceitos:

“(…) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer Cosit n.º 05/2018 (da RFB), entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento minhas considerações sobre os insumos questionados no Recurso Especial da Contribuinte. Antes, cabe esclarecer que o Contribuinte tem como objetivo econômico e social, a **fabricação, industrialização, comércio, importação e exportação de Cálcio Silício** e suas modalidades, outras ferro-ligas - tais como o Ferro, Silício, Cálcio, Silício Bário, Cálcio Silício Manganês dentre outras.

No Acórdão recorrido, restou assentado que “(...) 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 que diz respeito aos serviços ligados ao processo de exportação, a Contribuinte informa que tais despesas dizem respeito a serviços envolvidos no processo de exportação, ligados à armazenagem (recepção, descarga, carregamento, arrumação e conservação), agenciamento, assessoria na exportação, **capatazias**, taxas de liberação.

Pois bem. Analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que essas despesas portuárias realizadas com a exportação de seus produtos seriam insumos do processo produtivo para a industrialização dos minérios (Cálcio, Silício, outras ferro-ligas, como Ferro, Manganês, etc.). Explico.

Primeiro porque são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo. Segundo por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou **faça parte do processo de produção**), na linha em que decidiu o STJ.

Saliente-se que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

No mesmo sentido é o que vem sendo decidido por esta 3ª Câmara da CSRF em outros julgamentos, como no Acórdão n.º 9303-004.383, de 08/11/2016, Acórdão n.º 9303-009.720, de 11/11/2019 e recente Acórdão n.º 9303-011.464, de 20/11/2021.

Isto posto, e com base nas fundamentações acima, entendo ficar superados todos os argumentos levantados pelo Contribuinte no seu especial.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de **conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para no mérito, **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

