



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.907381/2016-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.175 – 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: 01/01/2014 a 31/03/2014

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. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

(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 nº 06-63.419 (e-fls. 357-372), 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 deferimento parcial do PER/Dcomp nº 23078.84918.290414.1.1.19-2787, com homologação parcial das compensações declaradas nas Dcomp nº 31349.77694.180314.1.7.19-0776 e nº 35747.40619.270514.1.7.19-6891 e não homologação da Dcomp nº 23851.07727.151014.1.3.19-2230.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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 geram direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e 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.

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 nº 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, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório referente à Cofins não-cumulativa vinculado ao mercado externo, no 1º trimestre de 2014, bem como homologou as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

O Despacho Decisório eletrônico, rastreamento nº 1116588233 (fls. 149/154) e a Informação SAORT (fls. 75/78) foram emitidos tomando como base o Relatório Fiscal de fls. 63/74.

No Relatório Fiscal verificou-se 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 arquivos apresentados pela contribuinte, a fiscalização 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, informadas na linha correspondente a outras operações com direito ao crédito, procedendo à glosa de créditos referentes a essas despesas.

De outro lado, na Informação Saort (fls. 75/78) aduz a autoridade fiscal que "*dentro dos limites estabelecidos no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) nº 0610400-2013-00182-7, a Seção de Fiscalização - SAFIS realizou diligência fiscal nos livros e documentos fiscais da empresa para verificar a exatidão das informações prestadas nos Pedidos de Ressarcimento - PER abrangendo as contribuições para o PIS e para a COFINS não-cumulativas do 1º trimestre de 2014, cujos resultados estão contidos no Relatório Fiscal (cópia anexa às fls. 63/74) que passa a fazer parte integrante da presente Informação. (...) Para finalizar o tratamento eletrônico dos PER/Dcomp acima relacionados, este processo será utilizado especificamente para*

análise dos resultados obtidos da auditoria procedida pela SAFIS, quanto ao ressarcimento de COFINS não-cumulativa referente ao 1º trimestre de 2014, com a inserção dos dados diretamente no Sistema SIEF/PERDCOMP/ANÁLISE DE CRÉDITOS/COFINS, utilizando-se a funcionalidade Auditoria Manual."

Assentou ainda a fiscalização, "que as DCOMP transmitidas dentro do trimestre considerado poderão utilizar créditos apurados em determinado mês, remanescente 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 informados no Relatório Fiscal."

Dessa forma, concluiu a fiscalização que a empresa faz jus aos seguintes créditos correspondentes ao ressarcimento de Cofins não-cumulativa apurado nos meses do 1º trimestre de 2014, não havendo saldo remanescente ao final do trimestre para ser utilizado na Dcomp vinculado 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;

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 19/08/2016, a interessada interpôs, em 19/09/2016, Manifestação de Inconformidade de fls. 91/128, cujo teor será a seguir sintetizado.

Após a descrição dos fatos, a manifestante, apresenta um quadro demonstrativo das glosas efetuadas pela fiscalização, que, em seu entendimento, referem-se aos serviços utilizados no processo de exportação - venda do produto e aos serviços de movimentação interna de matéria-prima e produtos em processo.

A seguir, no tópico "CONCEITO DE INSUMO E SUA DIMENSÃO NO CREDITAMENTO DA COFINS", 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 nº 404, de 2004, traz uma interpretação restrita de insumo, não prevista na Lei nº 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 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 10.833/03, 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 nº 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 tópico "DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO NA PRODUÇÃO", 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 nº 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 DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA/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 repisa que parte do valor glosado diz respeito a créditos de armazenagem em sentido estrito (Doc. 7), parte é relativa ao frete em sentido estrito (Doc. 8) e o restante enquadram-se em despesas de capatazia (espécie do gênero armazenagem), sendo que todos são créditos admitidos pela legislação.

Requer que seja julgada a presente manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório de Cofins do 1º trimestre de 2014, 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. 375, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 378-434 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 377) data de 11/10/2018, pelo qual pediu o provimento do recurso para:

6.1 RECONHECER o direito ao creditamento de COFINS apurada no 1º TRIMESTRE DE 2014, referente às PER nº 23078.84918.290414.1.1.19-2787 (vinculado à DCOMP 23851.07727.151014.1.3.192230) e as DCOMP's nº 31349.77964.180314.1.7.19-0776 e 35747.40619.270514.1.7.19-6891, 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 proferido no processo administrativo nº 10640.907.381/2016-43, tomando por base a classificação apontada nos presentes ANEXOS, apresentados pela recorrente;

6.3 HOMOLOGAR integralmente a compensação das DCOMP's nº 23851.07727.151014.1.3.192230, 31349.77964.180314.1.7.19-0776 e 35747.40619.270514.1.7.19-6891.

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. 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 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.

2.3. Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 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 nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 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 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.

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.

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	

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".

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:

- 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.

3.2. 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 referido montante de **R\$ 49.360,57** (quarenta e nove mil, trezentos e sessenta reais e cinquenta e sete centavos), o importe de **R\$ 13.181,99** (treze mil cento e oitenta e um reais e noventa e nove centavos), diz respeito a créditos de **armazenagem em sentido estrito, R\$ 37.973,53** (trinta e sete mil, novecentos e setenta e três reais e cinquenta e três centavos) é relativo a **frete em sentido estrito, e R\$ 32.408,81** (trinta e dois mil, quatrocentos e oito reais e oitenta e um centavos), é relativo a **frete em sentido estrito** (Doc. 8), e apenas **R\$ 3.769,77** (três mil setecentos e sessenta e nove reais e setenta e sete 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-primas e produtos acabados ou semiacabados;

iii) Tendo em vista a identidade das definições de armazenagem e capatazia, conforme inclusive entendimento do CAREF, 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 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 nº 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.

4. 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 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, entendendo 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 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