



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10940.002319/2005-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3001-000.728 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Sessão de 24 de janeiro de 2019
Matéria PIS/PASEP
Recorrente NORSKE SKOG PISA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Roberto da Silva e Renato Vieira de Ávila que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Orlando Rutigliani Berri.

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Redator Designado *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri (Presidente a época da Sessão de Julgamento), Renato Vieira de Avila, Marcos Roberto da Silva e Francisco Martins Leite Cavalcante. Atuou como redator (Ad Hoc) o Conselheiro Marcos

Roberto da Silva, Presidente da Turma por ocasião da formalização do presente voto, tendo em vista que o relator original, que já teve seu voto coletado em janeiro/2019, não mais compõe o colegiado, conforme Portaria SE/ME nº 380, de 15/02/2019.

Relatório

(cf. relatório constante na pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros)

Pedido de Compensação

Trata-se de **pedido de compensação** de créditos de PIS/Pasep - exportação de incidência **não cumulativa**, relativo ao **3º trimestre** do ano calendário de **2004**, no valor de **R\$ 3.033,53 (três mil e trinta e três reais e cinquenta e três centavos)**.

Antes que houvesse a análise e o despacho decisório, a contribuinte apresentou outro pedido de compensação em meio físico à fl. 73, no valor de R\$ 2.915,11. Ambos são referentes ao 3º trimestre de 2004, sendo, por isso, analisados conjuntamente. O montante total perfaz o valor de R\$ 5.948,64.

Intimação Fiscal nº 172/2006

Foi dado início à diligência na contribuinte para realizar verificação para fins de homologação de compensação de créditos de PIS/Pasep (Lei nº 10.637/2002) do 3º e do 4º trimestre de 2004, onde o mesmo foi intimado para regularizar a apresentar ou disponibilizar, no prazo de 20 dias, inúmeros documentos relativos ao período mencionado.

Intimação Fiscal nº 237/2006

Posteriormente, a contribuinte foi intimada novamente para prestar esclarecimentos, e juntar documentos que comprovassem o direito creditório a compensar, no prazo de 20 dias.

Intimação Fiscal nº 192/2007

Novamente, houve intimação para apresentação de documentos faltantes.

Despacho Decisório

A autoridade fiscal afirma que é lícito o aproveitamento via compensação de créditos de insumos vinculados a operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep - exportação, como é o caso da contribuinte que fabrica, importa e distribui papel imune, destacando tal possibilidade a partir de 09 de agosto de 2004, de modo que os créditos anteriores a esse período devem ser glosados.

Após a análise da documentação apresentada, o presente despacho decisório concluiu pela existência do direito creditório no valor de **R\$ 5.117,84**, portanto, **deferiu parcialmente** o pedido da contribuinte.

Manifestação de Inconformidade

Em sede de sua manifestação de inconformidade, a recorrente alega, em suma, que houve equívoco na conclusão da autoridade fiscal, havendo direito à compensação integral dos créditos de PIS/Pasep - exportação.

Bens utilizados como insumos

A contribuinte aduz ter direito ao creditamento sobre todas as mercadorias adquiridas como insumo para suas atividades, reputando equivocada a desconsideração da autoridade fazendária de alguns produtos exclusivamente pelos códigos CFOPs, devendo-se explicitar quais as notas fiscais não se enquadrariam em insumos e, portanto, desqualificariam o direito creditório. Ademais, também se manifestou contra a exclusão dos valores de correção monetárias do montante a compensar.

Despesas com energia elétrica

A manifestante argumenta que tem direito à inclusão dos gastos com multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços públicos cobrados em conjunto com as despesas com energia elétrica pelo fato de que seriam despesas acessórias obrigatórias, de modo que seguiriam o principal, qual seja, o custo com energia elétrica, conferindo-lhe direito creditório também nesse ponto.

Despesas com despachantes

A empresa também se insurge contra a glosa de créditos provenientes de despesas com despachantes, alegando que as mesmas estariam atreladas aos gastos com fretes e armazenagem e que seriam considerados como insumos para a consecução das atividades da pessoa jurídica, ensejando o direito de créditos compensáveis.

DRJ/RJOII

A manifestação de inconformidade foi julgada e recebeu a seguinte ementa:

Processo nº 10940.002319/2005-26

Acórdão nº 13-20.920 – 5ª Turma da DRJ/RJOII

Sessão de 14 de agosto de 2008

Interessado NORske SKOG PISA LTDA.

CNPJ/CPF 31.985.633/0001-20

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS/Pasep. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. COMPENSAÇÃO

Quando não comprovada a respectiva aquisição/fornecimento, é cabível a glosa de valores que serviram de base de cálculo dos créditos a descontar, a título de bens e serviços utilizados como insumos.

*Não há previsão legal para o desconto de créditos decorrentes das despesas de atualização ou **correção monetária** sobre o fornecimento de bens utilizados como insumos na fabricação de produtos próprios, ainda que prevista contratualmente.*

*Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com **taxa de iluminação pública**, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.*

*Não dá direito a crédito o gasto com serviços de **despachante**, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.*

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS Oponíveis À COMPENSAÇÃO. ELEMENTOS DE PROVA. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, de aplicação subsidiária aos processos de restituição/compensação.

Solicitação Indeferida.

O relatório, por bem retratar a realidade fática dos autos, merece ser transcrito.

I Trata o presente processo das declarações de compensação (Dcomp) de fl. 02 e fl. 36 (esta última Dcomp, originada do processo nº 10940.002318/2005-81, posteriormente anexado à fl. 68 ao processo principal nº 10940.002319/2005-26, anteriormente referenciado), por intermédio das quais se declara a existência de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS/Pasep — exportação (total do crédito a compensar, respectivamente, de R\$ 3.033,53 e R\$ 2.915,11, para os meses de outubro e novembro de 2004), referentes ao 4º trimestre de 2004, conforme expresso nos Demonstrativos de "Crédito da Contribuição para o PIS/Pasep - Exportação" de fl. 03 e de fl. 37, a serem compensados com débitos relativos à multa por atraso na entrega de DCTF, considerada vencidas em 29/05/2005.

2 Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa/PR (DRF/PTG/PR) exarou o Despacho Decisório nº 411/2007 (fls. 205/211), reconhecendo apenas parcialmente (valor total: R\$ 5.117,84) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente até o limite do crédito reconhecido, a compensação efetuada mediante as declarações de compensação de fl. 02 e fl. 36, sob os seguintes fundamentos:

- Como ambas as declarações (Dcomp) se referem a um único tipo de crédito e ao mesmo trimestre, os processos foram juntados por anexação (fl. 68), em 06/07/2007, para que a análise do crédito do trimestre fosse realizada em conjunto;
- O interessado apurou créditos da contribuição para o PIS/Pasep, lastreado nos arts. 2º, 3º, e 5º, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, pelos quais, tratando-se de créditos apurados segundo a incidência não cumulativa da contribuição, vinculados a operações de exportação, para as quais não incide o PIS/Pasep, pode-se compensar os créditos assim acumulados;
- Também deve ser observado que o contribuinte fabrica, importa e distribui papel imune, conforme comprovado pela situação vigente de seu Registro Especial — Papel Imune junto à RFB, conforme fl. 197;
- Não se constatou divergências entre a proporção de créditos de mercado interno e exportações, usada pelo contribuinte no Dacon (fls. 11/26) e a calculada através da relação de notas de saída apresentada em resposta ao item 2 da Intimação nº 172/06 (fls. 69 a 72), e, assim, tem-se que a proporção das exportações no mês de outubro é de 1,20%; 1,06% no mês de novembro; não houve exportações declaradas para o mês de dezembro;
- Intimado às fls. 69 a 72 a apresentar esclarecimentos e documentação do crédito pleiteado, o contribuinte apresentou relação, em meio digital, de notas fiscais de entrada que dão origem ao crédito objeto das Dcomp's em análise;
- Considerando-se, dentre essas notas fiscais, aquelas relacionadas com **Códigos Fiscais de Operações e Prestações — CFOPs — referentes a bens utilizados como insumos**, tem-se que o mês de novembro teve discriminadas notas que somam o montante de R\$ 4.363.400,85 de base de cálculo de contribuições, que está aquém daquela informada nas linhas 2 das fichas 04 e 06 do DACON, **pelo que a diferença, no valor de R\$ 192.365,76 na base de cálculo para o mês de novembro deverá ser objeto de glosa;**
- Foi também realizada amostragem das notas fiscais relacionadas a bens utilizados como insumos, conforme Intimação nº 192/07 (fls. 141/148), a partir da qual se constatou que estavam relacionadas como geradoras de crédito as notas de n's 2589, 2594, 2601, 2604 e 2608 (fls. 158/162), que se referem a parcelas de uma complementação de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal Ltda.;
- Conforme discriminado na nota à fl. 158, os valores discriminados nas notas fiscais citadas no item acima se referem à "correção monetária", e, como a correção monetária/complementação em questão tem caráter meramente financeiro/monetário, não implicando realmente em maior aquisição de insumos, **conclui-se pela glosa das notas acima relacionadas, glosando-se da base de cálculo, desta forma, os valores de R\$ 35.485,94 para os meses de outubro, novembro e dezembro;**

- Já com relação à rubrica "Serviços Utilizados como Insumos", tem-se que o interessado apresentou, em resposta ao item 1 da Intimação n° 172/06 (fls. 69/72), relação de notas fiscais de entrada, após o que se verificou que as notas relacionadas com os CFOPs referentes a prestação de serviços, estavam registradas no Dacon sob a rubrica "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda", e que, as operações efetivamente referentes aos créditos das linhas 3 das Fichas 04 e 06 do Dacon foram relacionadas em separado, em outra planilha eletrônica entregue em resposta à mesma intimação;
- Não sendo suficientes as informações discriminadas na planilha referente a serviços, foi lavrada Intimação n° 237/06 (fls. 126/128), que, em seus itens 1 e 2 solicita maiores esclarecimentos a respeito dos serviços que geraram crédito para o contribuinte no período sob análise;
- Em resposta, o interessado apresentou planilhas às fls. 135/137, as quais discriminam como se deu o cálculo dos créditos advindos dos serviços utilizados como insumos, sendo que os dados informados nessas tabelas forma confirmados tanto pelas informações prestadas anteriormente pelo contribuinte (planilha eletrônica de "serviços de colheita de madeira/páteo de madeira") quanto por sua escrituração fiscal;
- Dessa forma, conclui-se que foram confirmadas aquisições de serviços que dão direito a crédito nos montantes de R\$ 1.646.650,38, R\$ 1.163.337,84 e R\$ 1.323.478,43, para os meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente, sendo que, como os valores informados nessa rubrica no Dacon foram, pela ordem, R\$ 1.724.300,57, R\$ 1.231.073,30 e R\$ 1.669.734,34, constata-se a diferença de R\$ 77.650,19, R\$ 67.735,46 e R\$ 346.255,91, respectivamente;
- O interessado atribui todo o valor confirmado ao mercado interno, conforme totalização no registro "Linha 03 — Serviços Utilizados como Insumos (Dacon)" das tabelas às fls. 135/137, e, dessa forma, a glosa da base de cálculo para o mercado interno é aquela reconhecida pelo próprio contribuinte nas tabelas apresentadas, sendo o restante do valor da diferença explicitada no parágrafo anterior referente à exportação;
- Realizada amostragem quanto às notas fiscais de serviços utilizados como insumos, através da Intimação n° 192/07 (fls. 141/148), não se constatarem outras divergências, pelo que se glosa da base de cálculo apenas as diferenças apuradas nas tabelas às fls. 198/199;
- Já em relação aos créditos advindos das despesas de energia elétrica, conforme inciso IX do art. 30 da Lei n° 10.637/2002, foi apresentada, para tanto, em resposta à Intimação n° 172/06 (fls. 69/72), relação de notas, sendo que, a partir dessa relação (fls.163/164), foram realizadas amostragens através das intimações IN 237/06 (fls. 126/128) e 192/07 (fls. 141/148), e, ao se analisar tais notas, percebe-se que o interessado, na apuração dos créditos pleiteados, incluiu na base de cálculo multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços diversos, sendo que os créditos surgem da energia elétrica consumida no estabelecimento e não de outros custos e despesas relacionadas a esse consumo, que não devem ser incluídos no cálculo do crédito, sendo, portanto, objeto de glosa (fls.198/199);
- Dessa forma, através de análise conjunta com o Livro Razão do contribuinte, verificou-se que, no mês de outubro, as despesas de energia elétrica que servem como base de cálculo para os créditos foram de R\$ 5.192.286,41, contra R\$ 6.736.442,07, declarados no DACON; no mês de novembro, o contribuinte comprovou despesas dessa natureza no montante de R\$ 6.682.471,13, maior que os R\$ 6.146.098,18,

anteriormente declarados; já no mês de dezembro, as despesas comprovadas somaram R\$ 6.195.436,19, em oposição aos R\$ 6.281.240,61, declarados em Dacon;

- Quanto às despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, informadas no DACON, o contribuinte apresentou, em resposta ao item 5 da Intimação nº 172/06 (fls. 69/72), tabelas às fls. 123/125, acompanhadas de cópias do Livro Razão, demonstrando os serviços de armazenagem e de frete nas operações de venda, que geram crédito conforme inciso IX do art. 3º, e inciso II do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 29/12/2003;

- Verificou-se que os valores que compõem os créditos dessa rubrica estão de acordo com as contas apresentadas no Livro, e, com o intuito de comprovar as operações descritas no Razão, foi feita amostragem de notas fiscais conforme o item 3 da Intimação nº 237/06 (fls. 126/128), a partir da qual, não havendo incongruências, fica confirmado o crédito relativo às operações de frete e armazenagem, conforme pleiteado;

- Entretanto, percebe-se às fls. 124/125, que o contribuinte incluiu no cálculo dos créditos dos meses de novembro e dezembro, nessa mesma rubrica, **as despesas com despachantes, bem como outras despesas comerciais, que não têm natureza de frete e armazenagem, e, tampouco, configuram-se como insumo**, não possuindo, portanto, base legal para aproveitamento de créditos de contribuições, pelo que, dessa forma, são glosados **os montantes de R\$ 87.058,02 e R\$ 83.877,25, respectivamente, da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep para os meses de novembro e dezembro;**

- Em resposta ao item 5 da Intimação nº 237/06 (fls. 126/128), o interessado apresentou cópias de notas fiscais de entrada acompanhadas de seus respectivos comprovantes de importação, bem como demonstrativos relativos às contribuições pagas na importação, já apresentadas anteriormente, anexadas às fls. 89, 90, 103, 104, 116 e 117, a partir dos quais observou-se que há divergências entre o montante de crédito pleiteado e aquele comprovado através das importações de celulose e sobressalentes nos meses de novembro e dezembro;

- Não havendo, entretanto, proporção de mercado externo para o mês de dezembro, analisa-se no presente processo apenas a divergência observada no mês de novembro;

- Foram indicados, à fl. 104, para a Declaração de Importação nº 04/1188219-2, uma base de cálculo e um valor de contribuição para o PIS/Pasep de, respectivamente, R\$ 459.331,52 e R\$ 7.578,97, valores esses que coincidem com os informados no Dacon e, conseqüentemente, com o crédito pleiteado pelo contribuinte;

- Todavia, foi anexada, à fl. 139, planilha de cálculo com o intuito de verificar o real montante do crédito, de acordo com a Instrução Normativa (IN) SRF nº 436, de 27/07/2004, vigente à época, e, assim, chegou-se ao valor de R\$ 456.300,93 de base de cálculo e de R\$ 7.528,97 de contribuição para o PIS/Pasep, resultando em uma glosa no montante de R\$ 50,00;

- Considerando-se todo o exposto, bem como as tabelas confeccionadas às fls. 138/140, representando a apuração de crédito nas importações, a planilha demonstrativa de glosas às fls. 198/199 e a tabela de resultado à fl. 202, as quais resumem as glosas efetivadas, na forma anteriormente mencionada, e a apuração dos

créditos do PIS/Pasep a descontar (quando houve glosas, procedeu-se à distribuição dos valores glosados na proporção de créditos de mercado interno e exportações, segundo os percentuais anteriormente discriminados, salvo quando houve manifestação da autoridade local dispendo de forma diversa), decide-se reconhecer o direito creditório do interessado, no montante de R\$ 5.117,84, homologando-se as compensações pleiteadas neste processo, até o limite do crédito reconhecido, destacando-se que os débitos objeto de compensação estão sendo controlados nos processos administrativos n's 10940.001949/2005-83 e 10940.001952/2005-05, que tratam de multa por atraso na entrega de DCTF.

3 Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 06/09/2007, conforme se observa no Aviso de Recebimento (AR) de fl. 212, o contribuinte, irresignado, apresentou, em 09/10/2007, a Manifestação de Inconformidade de fls. 216/225 e demais documentos a ela anexados às fls. 226/243 (procuração, fl. 226; cópia de Contrato Social, de atas e da 9. Alteração de Contrato Social, fls. 227/242; cópia de carteira de identificação profissional do procurador da empresa, expedido pela OAB/PR, fl. 243), alegando, em síntese, que:

a) Em relação aos créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados como insumos, é flagrante a ausência de motivação da decisão recorrida, não se podendo admitir a glosa de créditos de PIS/COFINS exclusivamente por conta dos CF0Ps utilizados pela impugnante, já que, como se sabe, estes códigos são utilizados apenas como facilitadores da atividade de fiscalização, e, assim, seria imprescindível que fossem indicados expressamente quais os CF0Ps cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos, até mesmo porque a impugnante não tem como verificar com exatidão qual foi o critério adotado pela fiscalização para selecionar quais códigos dão ou não direito a crédito e como demonstrar o equívoco da glosa;

b) Sem a indicação precisa dos CF0Ps desconsiderados, a autuação é nula de pleno direito, pois não há norma estabelecendo que determinados Códigos possam ou não dar direito a crédito;

c) Em segundo lugar, também se tendo em vista que estes Códigos servem apenas de orientação e auxílio, não podem ser simplesmente adotados de forma plana para considerar determinado gasto como gerador ou não do crédito, sendo imprescindível que a autoridade fiscalizadora analise concretamente as operações para, sob o viés da verdade real, concluir pela possibilidade ou não da geração de créditos, mencionandose, nesse aspecto, decisão do E. Conselho de Contribuintes nos autos do processo n° 10540.000237/98-41 (Recurso 114038; Acórdão 203-08073);

d) A autoridade fiscal apenas analisou e desconsiderou as aquisições de bens que supostamente não seriam insumos, porém, as mesmas divergências que provocariam a glosa para a redução dos créditos utilizados para compensação, também provocariam o aumento em outras situações, ou, em outras palavras, caso adotado os critérios da fiscalização, se no exercício indicado haveria diminuição do crédito, em outras oportunidades haveria o aumento dos créditos a serem utilizados, porém, somente foi considerada a diminuição e não o aumento;

e) E, quanto à glosa dos valores pagos a título de complementação de valor de contrato de compra junto à Norske Skog Florestal, relativos à correção monetária, é absolutamente evidente a ilegalidade do procedimento, já que, como se sabe, a correção nada mais é do que a atualização monetária de determinado valor para anulação dos efeitos da desvalorização da moeda;

f) Trata-se de acessório que não altera nem acrescenta nada ao valor principal, servindo apenas para manutenção da equivalência deste valor em função da inflação

constatada no período, e, portanto, não há efetivamente alteração que possa ser considerada de natureza financeira, como referido na decisão recorrida;

g) Portanto, a complementação de valores pagos em função da incidência da correção monetária não retira deste pagamento a capacidade de gerar créditos de PIS/COFINS, verificando-se, destarte, a ilegalidade da glosa determinada para as despesas com bens utilizados como insumos;

h) Relativamente aos serviços utilizados como insumos, constou na decisão que haveria controvérsia relativamente aos valores declarados no Dacon e aqueles valores informados pela impugnante no curso do procedimento administrativo, porém, quando a impugnante foi intimada a se manifestar e a provar os fundamentos de seus créditos, realmente apresentou levantamentos que não correspondiam exatamente aos valores informados no Dacon;

i) Essas divergências se justificam, seja em função de serviços que acabaram não sendo incluídos nas listagens apresentadas à fiscalização, seja em função de valores que acabaram sendo lançados em outros períodos, em função de divergências do momento do pagamento;

j) A impugnante não nega a legitimidade da glosa em situações como a indicada, em que efetivamente se constate que as declarações fiscais (no caso, o Dacon) não correspondam com exatidão à realidade contábil e fiscal, porém, considerando-se o número de vezes que a autoridade fiscal requereu esclarecimentos e novos documentos, impunha-se que houvesse expressamente solicitado esclarecimentos em relação à divergência apontada, o que, inclusive, poderia acarretar na necessidade de retificação do Dacon apresentado no período;

k) Essa postura representaria a valorização do princípio da ampla defesa e do contraditório na esfera administrativa, do princípio da razoabilidade e da eficiência, e, com efeito, se constatado (e a impugnante já está fazendo este levantamento) que o Dacon efetivamente estava correto, pela localização de outros serviços não considerados nas planilhas encaminhadas no curso do procedimento administrativo, o resultado será que a decisão ora recorrida terá que ser revista;

l) Por outro lado, se confirmado que as tabelas elaboradas estão corretas, a conclusão será pela retificação do Dacon, solução que a autoridade que apreciou o pedido de compensação sequer cogitou, não se tendo adotado o melhor procedimento jurídico, pelo que, seja como for, na pior das hipóteses, impõe-se a cassação da decisão recorrida para que a impugnante possa ao menos apresentar as explicações pertinentes;

m) É claro o equívoco da decisão, na parte da mesma que glosou uma parcela das despesas com energia elétrica, pela inclusão na base de cálculo dos créditos pleiteados de multas, taxas municipais de iluminação de outros serviços diversos, já que a energia elétrica não é um bem ou serviço de natureza comum, tratando-se, sim, de serviço público prestado sob regime de direito público, de maneira que há severa regulamentação dos montantes que podem ser cobrados;

n) Nesse contexto, os "acessórios" cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica são de pagamento obrigatório em virtude das normas aplicáveis a esses serviços; são cobranças ligadas de forma umbilical à própria energia elétrica consumida, devendo, sim, dar direito à tomada de créditos;

o) É a mesma situação dos tributos destacados em aquisições de insumos, não havendo dívidas de que estes "acessórios" fazem parte efetivamente do custo de aquisição, de maneira que dão direito a crédito, devendo-se nestas situações seguir-se o brocado jurídico "o acessório segue a sorte do principal", motivos pelos quais a glosa determinada pela fiscalização deve ser revista;

p) Também não procede a glosa de despesas realizadas com despachantes, uma vez que estas são despesas necessárias e umbilicalmente ligadas às despesas realizadas com fretes e armazenagem;

q) Ainda que a Lei não preveja expressamente a tomada de créditos em relação a essas despesas especificamente consideradas, tais serviços são parte indissociável dos serviços de frete e armazenagem, de maneira que a única interpretação que atinge à finalidade prevista na Lei é a que reconhece a possibilidade da tomada de créditos sobre tais pagamentos;

r) Por outro lado, nos dias atuais, não se pode deixar de reconhecer a importância dos despachantes nas atividades correntes das empresas, sendo esse um serviço necessário e indispensável para a perfeita consecução dos objetivos empresariais de uma pessoa jurídica, sendo que, se utilizado por analogia a um conceito do Regulamento do Imposto de Renda, não há dúvida de que estes gastos são indispensáveis para a manutenção da fonte produtiva;

s) Se utilizados exclusivamente os termos das normas que regulam os créditos de PIS/COFINS, não parece haver dívidas de que estes serviços podem ser considerados como insumo na produção dos produtos industrializados pela impugnante, e, por estes motivos, também a glosa relativa a estes gastos deve ser revista;

t) Ante o exposto, requer a impugnante seja recebida a sua impugnação por inconformidade e, ao final, provida integralmente para o fim de ser declarada a homologação da compensação que foi objeto do procedimento administrativo de nº 10940.002319/2005-26.

4 À fl. 242, tendo em vista o contido na Portaria RFB nº 340, de 22/02/2008, que transferiu a competência para julgamento dos processos relacionados em seu Anexo II, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (DRJ/CTBA) para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ02), o presente processo foi encaminhado a esta DRJ/RJ02, para julgamento.

A DRJ esclareceu que a glosa dos créditos acumulado deu-se em relação à sua utilização através de compensação e/ou ressarcimento, permanecendo a possibilidade de uso dos mesmos mediante desconto das contribuições devidas, via escrituração fiscal, tendo mantido o mesmo entendimento da autoridade fazendário em seu despacho decisório.

Entendeu também que a autoridade fiscal não efetuou a glosa de créditos exclusivamente com base nos códigos CFOPs, conforme mencionado pela impugnante, mas que o que houve foi a desconsideração dos insumos adquiridos no período anterior a 09 de agosto de 2004, os quais não geraram direito a crédito de PIS/Pasep - exportação por compensação/ressarcimento.

Ainda, considerou correta a glosa dos créditos advindos das multas por atraso no pagamento da fatura de energia elétrica, da contribuição para a iluminação pública e outros

gastos cobrados em conjunto nas contas de energia elétrica, tendo em vista tais despesas não poderem ser consideradas como insumos.

Por fim, a DRJ manteve a glosa de créditos de despesas com despachante, argumentando que não se encaixam na literalidade do direito creditório decorrente da outorga de isenção em relação aos gastos com armazenagem e frete e também por não haver relação com mercadorias destinadas à revenda, não podendo, assim, resultar em créditos de PIS/Pasep - exportação.

Isso posto, considerou **improcedente** a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório.

Recurso Voluntário

Após relatar brevemente os eventos fáticos transcorridos, a recorrente repete os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, quais sejam:

Bens utilizados como insumos

A recorrente defende ter direito ao creditamento sobre todas as mercadorias adquiridas como insumo para suas atividades, reputando equivocada a desconsideração da autoridade fazendária de alguns produtos exclusivamente pelos códigos CFOPs, devendo-se explicitar quais as notas fiscais não se enquadrariam em insumos e, portanto, desqualificariam o direito creditório. Ademais, também se manifestou contra a exclusão dos valores de correção monetárias do montante a compensar.

Despesas com energia elétrica

A recorrente argumenta que tem direito à inclusão dos gastos com multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços públicos cobrados em conjunto com as despesas com energia elétrica pelo fato de que seriam despesas acessórias obrigatórias, de modo que seguiriam o principal, qual seja, o custo com energia elétrica, conferindo-lhe direito creditório também nesse ponto.

Despesas com despachantes

A empresa também se insurge contra a glosa de créditos provenientes de despesas com despachantes, alegando que as mesmas estariam atreladas aos gastos com fretes e armazenagem e que seriam considerados como insumos para a consecução das atividades da pessoa jurídica, ensejando o direito de créditos compensáveis.

Compensação dos créditos anteriores a 09 de agosto de 2004

Alega a recorrente que possui direito a integralidade da compensação pleiteada, inclusive com relação aos créditos constituídos anteriormente ao dia 09 de agosto de 2004, por força do princípio da não cumulatividade aplicável ao PIS/Pasep - exportação no presente caso, bem como pelas normas gerais aplicáveis à compensação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator *Ad Hoc*

O voto a seguir reproduzido entre aspas é de lavra do Conselheiro Renato Vieira de Ávila, relator original do processo, que, conforme Portaria SE/ME nº 380, de 15/02/2019, teve o mandato extinto antes da formalização do resultado do presente julgamento. O texto do voto, *in verbis*, foi retirado da pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original, ainda em janeiro de 2019, aos demais conselheiros.

“Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou **parcialmente improcedente** o Pedido de Compensação de PIS/Pasep - exportação de incidência não cumulativa.

Admissibilidade do Recurso

A contribuinte teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em **26.09.2008**, conforme Aviso de Recebimento - AR, fl. 675, nos termos do inciso II do parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), iniciando-se a contagem do prazo para apresentação de recurso no dia útil subsequente, conforme artigo 5º, também do PAF.

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Verifica-se, pois, que a recorrente apresentou o competente Recurso Voluntário em **28.10.2008**, conforme comprova o carimbo da DRF - CURITIBA, logo, o recurso apresentado é **tempestivo** ao prazo legal estabelecido no artigo 56 do PAF:

Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.

Por fim, observo que, em conformidade com o art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343 de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), este colegiado é **competente** para apreciar o feito, tendo em vista que o valor do litígio está dentro do limite estabelecido pelo dispositivo.

DOS FATOS

Trata-se de pedido de compensação de créditos de PIS/Pasep - exportação de incidência não cumulativa, relativo ao 3º trimestre do ano calendário de 2004, no valor de R\$ 3.033,53 (três mil e trinta e três reais e cinquenta e três centavos).

Antes que houvesse a análise e o despacho decisório, a contribuinte apresentou outro pedido de compensação em meio físico à fl. 73, no valor de R\$ 2.915,11. Ambos são referentes ao 3º trimestre de 2004, sendo, por isso, analisados conjuntamente. O montante total perfaz o valor de R\$ 5.948,64.

O pedido está lastreado no aproveitamento via compensação de créditos de insumos vinculados a operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Pasep - exportação, como é o caso da contribuinte que fabrica, importa e distribui papel imune.

O direito creditório foi reconhecido **parcialmente** pelos órgãos “a quo”, que deferiram o direito creditório no valor de **R\$ 5.117,84**, portanto, **deferiu parcialmente** o pedido da contribuinte.

MÉRITO

Compensação dos créditos anteriores a 09 de agosto de 2004

Glosa Mantida por Ausência de Previsão legal

A pretensão do contribuinte, compensar inclusive os créditos constituídos anteriormente ao dia 09 de agosto de 2004, por entender aplicável sob força do princípio da não cumulatividade aplicável à COFINS no presente caso, bem como pelas normas gerais aplicáveis à compensação.

Entretanto, esbarra sua pretensão na determinação legal prevista no parágrafo único do artigo 16 da Lei 11.116/05, conforme apregoa a decisão de primeira instância:

*c) Ato subsequente, a Lei nº 11.116/2005 reconheceu o direito ao ressarcimento e/ou compensação no caso de acúmulo de créditos, **mesmo para os valores que já estavam acumulados**, e, relativamente ao período entre 09/08/2004 e a data em que a norma entrou em vigor, foi estabelecida a permissão para o ressarcimento em dinheiro ou compensação;*

d) Quanto ao período anterior, não foi estabelecido nada na norma, restringindo o aproveitamento via compensação, e, se parece certo que o contribuinte não pode obter o ressarcimento em dinheiro dos créditos surgidos antes da data em questão, parece igualmente certo que os valores acumulados possam ser utilizados através de compensação, até por aplicação de outros dispositivos previstos nas Leis e, especialmente nos regulamentos aplicáveis, citando-se, nesse contexto, o disposto nos artigos 21 e 22 da IN SRF nº 460, de 18/10/2004, aplicável à época em que os pedidos foram protocolados;

Fundamento Legal Invocado

11.116/05

"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

*Parágrafo único. **Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004** até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta lei."*

IN 460/04

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II do caput do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento

§ 1º *Relativamente ao inciso II do caput do art. 21, o pedido de ressarcimento referente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005 poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.*

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 563, de 23 de agosto de 2005)

§

Glosa sob fundamento o CFOP

Glosa mantida por Ausência de Comprovação

Do voto condutor do venerando aresto verifica-se que a glosa sobre os insumos não se deu única e exclusivamente pela confrontação do CFOP, mas sim, pela ausência de provas, no caso as notas fiscais, diligentemente solicitadas pela fiscalização ao longo do procedimento, e não entregues, até o momento oportuno, pela recorrente. Deste modo, o motivo da glosa se deu por insuficiência probatória, e, por isso, deve ser mantida.

11 Aduz o interessado no sentido do alegado, inicialmente, a impossibilidade de se "admitir a glosa de créditos de PIS/COFFNS exclusivamente por conta dos CEOPs" (Códigos Fiscais de Operações e Prestações) utilizados nos documentos fiscais emitidos. Ainda no entendimento do interessado, tais Códigos serviriam apenas de orientação e auxílio, nunca podendo ser adotados para se considerar determinado gasto como gerador ou não do crédito, além do que "seda imprescindível que fossem indicados expressamente quais os CFOPs cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos",

*12 Em primeiro lugar saliente-se, a partir da leitura atenta da decisão atacada, que a glosa promovida pela autoridade local na fauna acima **comentada absolutamente não decorreu por conta, exclusivamente, dos Códigos CEOPs apontados nas notas fiscais do interessado**, Os CFOPs foram mencionados no despacho decisório pela citada autoridade apenas*

para segregar os bens e mercadorias adquiridos de outras compras que daqueles (bens e mercadorias) não cuidem, ou seja, para fazer uma triagem das aquisições que possam ser consideradas a título de bens utilizados como insumos de outras aquisições diversas. Até mesmo porque não faria o menor sentido em se considerar na apuração dos créditos a descontar aquisições outras que não se enquadrem na situação de bens (mercadorias) utilizados como insumos, ou mesmo que refiram a créditos que devam ser considerados em outras rubricas, tais como armazenagem, fretes, energia elétrica, serviços, etc.

13 Assim, para afastar a glosa em questão, não bastaria ao interessado simplesmente alegar no vazio, afirmando, de modo vago, que seria necessária a discriminação dos CEOPs que foram considerados pela decisão recorrida. **Ao contrário, deveria o contribuinte carrear ao processo os documentos (notas) fiscais que comprovassem aquisições de bens utilizados como insumos**, no montante que ele entende que deva ser considerado na apuração dos créditos a descontar, já que a fiscalização demonstrou perfeitamente nos autos ter feito as interpelações necessárias, por via das intimações consecutivamente lavradas, **solicitando a relação das notas fiscais de entradas relativas às aquisições de insumos** (cf, intimação nº 172/2006, fls. 69/72), para chegar ao valor por ela (fiscalização) admitido como passível de consideração na apuração dos créditos a descontar na rubrica de "bens utilizados como insumos".

14 Como o interessado assim não procedeu, ou seja, **como não foram trazidos ao processo, juntamente com a impugnação, elementos que comprovassem eventual equívoco no valor considerado pela fiscalização como passível de desconto, cabível a manutenção da glosa** no valor de R\$ 192.365,76, na apuração da base de cálculo de créditos a descontar, a título de bens utilizados como insumos, glosa essa - assim como todas as demais levadas a efeito pela autoridade local - discriminada

DESPACHANTE ADUANEIRO

Glosa revertida por tratar-se de insumo enquadrado como Relevante e Essencial

A respeito do serviço de despachante aduaneiro, importa analisar, inicialmente, o contrato social da requerente, acostado em fls. 215, mais especificamente em sua cláusula segunda, que demonstra estar sua atividade social voltada, também, à importação e exportação de papeis

*A Sociedade tem por objeto: (i) a industrialização, **importação e exportação** de papel de imprensa, papeis para impressão e outros tipos de papel co'm conteúdo*

no sitio da receita federal

*O despachante aduaneiro e seus ajudantes podem **praticar** em nome dos seus representados **os atos relacionados com o despacho aduaneiro de bens ou de mercadorias**, inclusive bagagem de viajante, transportados por qualquer via, na importação ou na exportação.*

A principal função do despachante aduaneiro é a formulação da declaração aduaneira de importação ou de exportação, que nada mais é que a proposição da destinação a ser dada aos bens submetidos ao controle aduaneiro, indicando o regime aduaneiro a aplicar às mercadorias e comunicando os elementos exigidos pela Aduana para aplicação desse regime.

A verificação da mercadoria, para sua identificação ou quantificação, quando necessária, exceto em casos excepcionais, é realizada na presença do importador ou de seu representante, nesse caso, o despachante aduaneiro, podendo este recebê-la após o seu desembaraço.

Para que o despachante aduaneiro possa atuar como representante de uma empresa para a prática dos atos relacionados com o despacho aduaneiro, ele deve, primeiramente, ser credenciado no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) pelo responsável legal pela pessoa jurídica, o qual também já deverá ter providenciado sua habilitação para utilizar o Siscomex .

Com a atividade regulamentada pela IN 1.209/11 e IN 1.273/12, estabelecendo requisitos e procedimentos para o exercício das profissões de despachante aduaneiro e de ajudante de despachante aduaneiro, demonstra a importância desta tomada de serviço para o desempenho das funções de despachante aduaneiro. Entendo estar dentro do conceito de serviço, portanto, previsto na Lei 10.833/03, em seu artigo 3.º, conforme sua utilização no precedente abaixo:

Acórdão nº 9303005.623

CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos: a) serviço de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim); b) serviço de locação de equipamentos para a extração do minério; c) serviço de decapeamento (retirada de vegetação e solo); d) serviço de lavra (extração do minério da natureza); e, finalmente, e) Óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim).

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

essencialidade Adiciona-se excerto do voto condutor, no sentido de compreender o conceito de

Acórdão de nº 930101.741

Em minha opinião, o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao regradar os créditos

*suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É evidente que não se tem como enumerar todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, **se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos?** Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador **incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica.***

14. Analisandose detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, podese asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(g.n.)

A respeito do critério para verificação da essencialidade, conforme transcrito a seguir, responda-a positivamente, haja vista, nas operações, como a da recorrente, que, dentre outras tantas como industrialização e comercialização, necessita, contratar serviços especializados para lidar com a complexa burocracia aduaneira, sob pena de inviabilizar sua operação, caso deva verticalizar a execução de seus préstimos.

basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.

Acórdão n° 9303005.941

PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS COM O DESCARREGAMENTO DE MERCADORIAS NO PORTO E SEU TRANSPORTE ATÉ A UNIDADE FABRIL POR TUBOVIA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.

Desta forma, entendo que a glosa sobre os valores pagos a título de despachante aduaneiro, para empresa que contenha em seu objeto social, a atividade de importação e exportação, deve ser revertida, vez que serviço tomado demonstra-se essencial e relevante.

Fundamento Legal Invocado

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

Multa por atraso e encargos ADJETOS DE ENERGIA ELÉTRICA

Glosa mantida por ausência de Previsão Legal

Os valores creditados a título de multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços públicos cobrados em conjunto com as despesas com energia elétrica não podem ser considerados por absoluta ausência de previsão legal para o procedimento.

Fundamento legal Invocado

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

Conclusão

Diante do exposto, conheço totalmente do Recurso para dar-lhe parcial provimento para reverter, apenas, a glosa relativa ao Despachantes Aduaneiros, mantendo as glosas relativas multas, taxa de iluminação e adjetos, por falta de previsão legal; a Glosa de insumos, não apenas sob fundamento do CFOP, mas por ausência de comprovação via apresentação das notas fiscais; e, por fim, manter a glosa dos créditos anteriores a 09 de agosto de 2004, também por Ausência de Previsão legal”

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva (*Ad Hoc*)

Voto Vencedor

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri - Redator Designado

Preâmbulo

Com a devida licença aos argumentos do I. Conselheiro Relator e *concessa venia* aos meus pares que entenderam em sentido contrário, esclareço que o presente cinge-se a divergência de entendimento com relação ao conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep - Exportação de incidência não cumulativa, especificamente sobre gastos com a contratação de despachante aduaneiro.

Entendem os conselheiros Renato Vieira de Avila (Relator) e Marcos Roberto da Silva ser passíveis de creditamento o dispêndio incorrido pelo contribuinte relativamente à contratação de serviços de despachante aduaneiro, para atuar em operações no mercado exterior.

Dos fundamentos da decisão recorrida

A decisão recorrida, na parte que importa ao presente Voto Vencedor - gastos com a contratação de despachante aduaneiro-, fundamentou a manutenção da glosa, efetuada pela autoridade fiscal, nos seguintes termos, *verbis*:

(...)

33 Por último, o interessado insurge-se contra a glosa promovida pelo despacho decisório n° 414/2007 (fls. 205/211), na base de cálculo dos créditos a descontar da contribuição para o PIS/Pasep para os meses de novembro e dezembro de 2004, dos valores, respectivamente, de R\$ 87.058,02 e R\$ 83.877,25, a título de despesas com despachantes, incluídas pelo contribuinte - de forma indevida, segundo a unidade local - na apuração dos créditos a descontar nos referidos meses na rubrica de despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda. O interessado, em contraposição, afirma, em linhas gerais, que "as despesas para pagamento de despachantes são despesas necessárias e umbilicalmente ligadas às despesas realizadas com fretes e armazenagem", não havendo dúvidas de que tais serviços (de despachante) sejam necessários para a perfeita consecução dos objetivos empresariais de uma pessoa jurídica, e indispensáveis para a manutenção da fonte produtiva, podendo, portanto, ser considerados como insumo na fabricação dos produtos industrializados pelo interessado.

34 A esse respeito, vale trazer a contexto o que dispõe a Lei n° 10.833/2003:

(...)

35 Como se observa, o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03, acima transcrito, possibilita o aproveitamento de créditos exclusivamente em fruição das despesas com armazenagem de mercadoria e frete, nunca devendo ser estendido a despesas de natureza diversa, tais como os gastos com despachantes, ainda que se comprove que ditas despesas com despachantes possuam relação ou decorram daquelas incorridas com a armazenagem de mercadoria e fretes, o que também, vale dizer, não se demonstrou na manifestação de inconformidade apresentada.

Cabe salientar, ainda nesse sentido, o que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional -CTN (Lei nº 5.172/1966):

(...)

36 Como no presente caso, visto que a utilização ou aproveitamento do crédito a descontar resultará em redução da contribuição devida, há que se observar o princípio da interpretação literal acima transcrito. Assim sendo, na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa é facultado deduzir somente os créditos expressamente relacionados em lei, não sendo cabível uma interpretação extensiva. Nesses termos, os créditos a descontar são aqueles vinculados a despesas estritamente de armazenagem e frete, não se podendo estendê-los a eventuais despesas daqueles decorrentes.

37 Além disso, ainda da leitura atenta do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03, anteriormente colacionado, verifica-se que o aproveitamento de créditos em função das despesas com armazenagem de mercadoria e frete encontra-se vinculado exclusivamente aos casos de que tratam os incisos I e II do mesmo dispositivo, ou seja, a armazenagem e o frete que ensejam o aproveitamento de créditos devem se referir a bens adquiridos para revenda, ou, ainda, a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e/ou fabricação de produtos.

38 Portanto, seja porque as despesas com serviços de despachantes não têm a natureza estrita de armazenagem de mercadoria ou de frete, seja porque tais serviços (de despachante) não possuem nenhuma relação com os bens adquiridos para revenda ou com os bens/serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda - tal como, eventualmente, pode ocorrer com as despesas de frete e armazenagem, os quais, quando tratam efetivamente do frete e da armazenagem de bens adquiridos para revenda ou utilizados no processo produtivo, ensejam, ai sim, a apuração dos créditos correspondentes - nunca se poderia pretender a reversão da glosa, promovida pela autoridade local, na base de cálculo dos créditos a descontar, dos gastos com contratação de serviços de despachante.

39 Tal conclusão pode ser confirmada também a partir do conceito de insumos, conforme regulamentação da IN SRF nº 247/2002, alterada pelas IN SRF nºs 358/2003 e 464/2004, conceito esse que se refere a insumos como sendo aqueles consumidos ou aplicados diretamente na fabricação dos bens e

produtos destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, conforme se observa na transcrição a seguir do referido ato normativo:

(...)

40 Desta forma, observa-se que há condição imposta para o aproveitamento dos créditos sobre insumos, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa mas tão-somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.

41 A legislação citada, portanto, não contempla a possibilidade de descontar créditos decorrentes de serviços de despachante, conforme efetuado pelo interessado. Assim, devem ser consideradas corretas as glosas efetuadas pela autoridade administrativa relativa a despesas que não se enquadram no conceito de insumo fixado pela legislação. Mantém-se, portanto, a glosa promovida e o conseqüente indeferimento da utilização, via compensação, dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep, supostamente decorrentes dos gastos com serviços de despachante.

(...)

-Da divergência de entendimento entre o expresso no voto vencido e no presente voto vencedor

Relativamente ao tema -DESPACHANTE ADUANEIRO- o nobre relator do voto vencedor, em apertada síntese, entende que deve-se reverter a glosa em comento *por tratar-se de insumo enquadrado como Relevante e Essencial*, esclarece que *o contrato social da requerente, acostado em fls. 215, mais especificamente em sua cláusula segunda, que demonstra estar sua atividade social voltada, também, à importação e exportação de papeis*. Neste sentido, fundamenta que *referida atividade regulamentada pela IN 1.209/11 e IN 1.273/12, estabelecendo requisitos e procedimentos para o exercício das profissões de despachante aduaneiro e de ajudante de despachante aduaneiro, demonstra a importância desta tomada de serviço para o desempenho das funções de despachante aduaneiro*. Para ao final concluir que tal dispêndio está inserido no *conceito de serviço, portanto, previsto na Lei 10.833/03, em seu artigo 3.º*.

Ouso discordar do referido entendimento, explícito.

Com efeito, insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à

atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Como bem sabemos, a presente matéria -insumos- foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça - STJ sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância, ocasião em que a Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos do que já vínhamos decidindo, definiu como conceito a essencialidade e relevância. Vejamos:

***Essencialidade** considera-se 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;*

***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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consigno meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Neste sentido, o fato de o Contribuinte exercer também a atividade relacionada ao comércio exterior, conforme salientado pelo Relator do Voto Vencido, não guarda qualquer relação com seu processo produtivo gastos com despachante aduaneiro, tais dispêndios, conforme salientarei em seguida, não são essenciais atividade por ele exercida, até porque não há dispositivo legal que permita tal creditamento, como bem apontou o acórdão recorrido.

Sem embargo, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa.

Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio impositivo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste mesmo diapasão, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, permite a utilização do crédito das contribuições não cumulativa nas hipóteses que enumera, que como trata-se de assunto comezinho, me abstenho de reproduzir.

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não impõe-lhe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.

A exceção fica para os casos de as mercadorias amparadas pelo Regime de Tributação Simplificada, ou seja, as remessas postais e expressas até o valor de USD 3.000, podem ser desembaraçadas pelo próprio transportador, respectivamente os Correios ou as empresas de courier.

Portanto, a escolha de terceirizar o serviço para despachantes aduaneiros é uma opção e não uma exigência legal do Estado brasileiro.

Enfim, poderíamos argumentar, se fosse o foro adequado, sobre os prós e os contras da contratação desses serviços, mas certo é que tal trata-se apenas de uma alternativa, jamais de uma obrigação legal.

Para fins de breve esclarecimento, temos que o art. 4º do Decreto nº 646, de 9 de setembro de 1992, norma matriz do assunto em tela, dispõe que o interessado, pessoa física ou jurídica, somente pode exercer atividades relacionadas com o despacho aduaneiro:

1. por intermédio do despachante aduaneiro;
2. pessoalmente, se pessoa física;
3. se pessoa jurídica, também mediante:
 - a. dirigente;
 - b. empregado;
 - c. empregado de empresa coligada ou controlada, tal como definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
 - d. funcionário ou servidor especificamente designado, no caso de órgão da administração pública, missão diplomática ou representação de organização internacional.

Conseqüentemente, são todas essas pessoas que podem ser credenciadas como representantes do interessado para atuar em seu nome no Siscomex e não somente o despachante aduaneiro e seus ajudantes **podem** praticar em nome dos seus representados os atos relacionados com o despacho aduaneiro de bens ou de mercadorias, inclusive bagagem de viajante, transportados por qualquer via, na importação ou na exportação.

De modo que tais dispêndios não geram créditos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal.

Desta feita, também por estas razões, entendo incabível no caso sob exame a pretendida reversão da respectiva glosa, conforme pretendeu o Ilmo. Relator do Voto Vencido.

É como penso.

Da conclusão

Do exposto, no que concerne à matéria sobre apreço, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto, para manter, nos exatos termos da decisão recorrida.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri