



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722688/2018-81
ACÓRDÃO	3301-015.341 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S A

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 99 DO ANEXO DO RICARF. RESP 1.221.170/PR

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM, DESPACHANTE, SERVIÇOS PORTUÁRIOS E TRANSPORTE RELACIONADO À IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos relativos à importação de matéria-prima como armazenagem, despachante aduaneiro, serviços portuários e transporte geram créditos das contribuições como insumos, nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, anular o Acórdão nº 3301-013.347 e conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre despesas de armazenagem, despachante aduaneiro, serviços portuários e transporte relacionado à importação de trigo, glosada no item A.2 do Despacho Decisório.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Carlos Marcelo Gouveia, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de embargos de declaração, admitidos conforme o Despacho de fls. 600/601, transcrito abaixo, em parte:

“Trata-se de petição juntada pela PGFN, alegando que o Acórdão nº 3301-013.347 não possui qualquer relação com a matéria objeto dos autos, nem dos recursos apresentados pelo contribuinte, requerendo, ao final, a juntada de acórdão que guarde correspondência com a matéria discutida no feito.

Compulsando os autos, verifica-se que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade versou sobre o conceito de insumo para a não-cumulatividade do PIS e Cofins e sua aplicação na apreciação das glosas de créditos efetuadas pela autoridade fiscal.

Por sua vez, as razões deduzidas em recurso voluntário foram a correta definição do conceito de insumo e a legitimidade de tomada de créditos sobre despachante e serviços portuários, serviços de armazenagem e serviços de transporte.

Por outro lado, o Acórdão nº 3301-013.347 informa que o julgamento ocorreu na sistemática de recursos repetitivos, aplicando a decisão proferida no processo paradigma nº11080.740625/2019-08 (Acórdão nº 3301-013.346), com a seguinte ementa e resultado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012 MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). NÃO HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CANCELAMENTO DA MULTA.

Por força do disposto no art. 62, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), c/c a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 796.939/RS, a multa isolada exigida em decorrência da não homologação de Dcomp deve ser cancelada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para a unidade administrativa cancelar o lançamento da multa isolada. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.346, de 26 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 11080.740625/2019-08, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Portanto, não há correspondência entre o acórdão juntado e a matéria objeto do recurso voluntário.

Já o processo paradigma 11080.740625/2019-08 versa, de fato, sobre multa isolada por compensação não homologada.

Verificando a ata das sessões de 26/09/2023 a 28/09/2023, constata-se que o presente processo 11065.722688/2018-81 foi julgado na sistemática de recursos repetitivos tendo como paradigma o processo 11080.740625/2019-08, o que indica, a priori, que houve um equívoco na inclusão dos presentes autos no lote de julgamento do paradigma mencionado.

Destarte, faz-se necessário a admissão da petição da PGFN como embargos nominados por lapso manifesto, nos termos do artigo 117 do Anexo do Regimento Interno do CARF - RICARF.

CONCLUSÃO

Com base nas razões acima expostas, admito a petição da PGFN como embargos nominados, para que o recurso voluntário seja devidamente apreciado. Encaminhe-se para novo sorteio no âmbito da turma, uma vez que se trata de embargos em face de acórdão proferido sob a sistemática de recurso repetitivo, nos termos do §9º do artigo 87 do Anexo do RICARF.”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, relator.

Os embargos foram admitidos como nominados por lapso manifesto, em razão de o acórdão embargado ter sido proferido sob a sistemática de recursos repetitivos, replicando a decisão do acórdão paradigma, processo 11080.740625/2019-08 que versa sobre multa isolada por compensação não homologada, o que indicaria inclusão indevida destes autos em lote de repetitivos, uma vez que o recurso voluntário versaria sobre o conceito de insumo e a legitimidade de tomada de créditos sobre despachante e serviços portuários, serviços de armazenagem e serviços de transporte.

Compulsando os autos, constata-se, de fato, que o acórdão embargado nº 3301-013.347 versou sobre cancelamento de multa isolada por compensação não homologada, conforme ementa:

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). NÃO HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CANCELAMENTO DA MULTA.

Por força do disposto no art. 62, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), c/c a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 796.939/RS, a multa isolada exigida em decorrência da não homologação de Dcomp deve ser cancelada

Já o recurso voluntário aduz razões atinentes ao conceito de insumo e às glosas de despesas de armazenagem, despachante, serviços portuários e transporte relacionado à importação de matéria-prima.

Assim, constata-se a existência de lapso manifesto, em razão de a decisão embargada ser estranha à lide estabelecida nos autos, não tendo havido, efetivamente, apreciação do recurso voluntário, devendo, portanto, os embargos serem acolhidos e devendo o Acórdão nº 3301-013.347 ser anulado.

Destarte, passo a apreciação do recurso voluntário de fls. 568/583. Antes, porém, faço um breve relato do andamento processual até à interposição da referida peça recursal.

Trata de Pedido de Ressarcimento de PIS e Cofins não cumulativos, relativo ao 2º trimestre de 2013, vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, tendo sido deferido, parcialmente, conforme fls. 464, nos termos das INs SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente aduziu sobre o devido conceito de insumo e refutou as glosas de armazenagem, despachante, serviços portuários e transporte, higienização, controle de pragas e análises e manutenção de empilhadeiras.

Por seu turno, a DRJ deu provimento parcial à manifestação de inconformidade, já sob a égide do PN Cosit nº 5/2018, reconhecendo o crédito sobre despesas de higienização, controle de pragas e análises e manutenção de empilhadeiras.

Por sua vez, a recorrente interpôs recurso voluntário, abordando o conceito de insumo e a essencialidade das despesas de despachante aduaneiro, serviços portuários, despesas de armazenagem e transporte relacionado à importação de matéria-prima para o processo produtivo e da essencialidade de fretes de produtos acabados (transferência de mercadorias para depósitos, remessa de bens para conserto, remessa de vasilhames, transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica, depósitos de terceiros, entre outros), devoluções de mercadorias e de bonificação, doação ou brinde para prospectar clientes e incrementar as vendas.

Antes, porém de adentrar ao mérito, cabe apreciar o pedido de aplicação da decisão proferida no processo 11065.722689/2018-26, cujas decisões em recurso voluntário e especial veicularam as seguintes ementas:

3301

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2012 NÃO CUMULATIVA. PIS/COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos

repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância) Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas (1) de transporte de funcionários para as áreas agrícola e industrial; (2) de fretes na aquisição de trigo; e (3) de gastos com abraçadeiras, paquímetros e fitas isolantes. Por maioria de votos, reverter as glosas de serviços relacionados ao desembaraço aduaneiro. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negava a reversão das glosas sobre as despesas com despachante aduaneiro. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o o decidido no Acórdão nº 3301-013.355, de 26 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 11065.903748/2017-84, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

9303:

CRÉDITOS SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS.

SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

PIS/COFINS. INSUMO. TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREAS PRODUTIVAS Nos termos do art. 176, §1º, inciso XXI da Instrução Normativa SRF nº 212/2022, “Consideram-se insumos, inclusive”, os “dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.” PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88 (Acórdão nº 9303-014.779

Aqui, nestes autos, o recurso voluntário abordou apenas dois capítulos: despesas de armazenagem, despachante, serviços portuários e transporte relacionado à importação de matéria-prima e despesas de transporte de bonificação, doação ou brinde.

Assim, as matérias apreciadas, aparentemente, não foram as mesmas, pois não localizei nas decisões proferidas no processo 11065.722689/2018-26 a apreciação da matéria relativa ao “transporte de bonificação, doação e brinde”.

Contudo, algumas matérias são, de fato, conexas. Porém, não há obrigatoriedade de aplicação de decisão em matérias conexas, exceto quanto à apreciação dos elementos probatórios. Já em relação ao aspecto jurídico, não há obrigatoriedade de aplicação de uma decisão jurídica relativa a um tributo ser transportada para outro tributo, pois que eventual

conflito entre tais decisões não impedem sua execução ou liquidação. Dizendo de outro modo, não há coisa julgada administrativa em matéria jurídica, exceto em relação aos mesmos fatos.

Assim, matéria jurídica apreciada em relação ao PIS não vincula a apreciação em relação à Cofins, ou seja, um pedido de ressarcimento relativo ao PIS não necessita ter o mesmo resultado de um pedido de ressarcimento relativo à Cofins. Situação distinta ocorre, porém, quando estamos diante de Auto de Infração de PIS e pedido de ressarcimento de PIS, pois neste caso, há mais do que conexão, há decorrência, pois o resultado de um implica o resultado do outro.

No caso, o RICARF previu que, nos casos de conexão, não há necessidade de aplicar a mesma decisão, conforme o §2º do artigo 47:

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

E a aplicação obrigatória de uma decisão em outro processo somente se observa no caso de reflexo ou decorrência:

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Assim, deixo de aplicar a decisão proferida nos acórdãos mencionados e passo a apreciar o recurso voluntário.

Quanto ao conceito de insumo, não há propriamente lide, pois tanto DRJ quanto a recorrente concordam quanto aos critérios de essencialidade e relevância exigidos no julgamento do RESP 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa, com as premissas estabelecidas:

1. Essencialidade, que diz respeito ao 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;
2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto

ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Delimitado o conceito, passo a analisar as glosas efetuadas.

Despesas de despachante aduaneiro e serviços portuários, despesas de armazenagem

A DRJ já reconheceu que o item se refere a serviços relacionados com a importação de insumos, no caso trigo, sendo tal fato incontroverso. O fundamento da manutenção da glosa na decisão recorrida foi de que tais despesas não compõem o valor aduaneiro e, portanto, não podem gerar créditos nos termos da Lei nº 10.865/2004 e não podem ser custo de aquisição, nem insumos, pois não se iniciou o processo produtivo.

Em relação à temática “custos de aquisição”, O Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), ao tratar dos Estoques, definiu o custo de aquisição como:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01).

A definição está em linha com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018 – Decreto nº 9.580/2018 – que assim dispôs:

Custo de aquisição

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Custo de produção

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301 ;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção

Assim, o custo de aquisição engloba o transporte, seguros e gastos com desembaraço aduaneiro, enfim, todas as despesas diretamente atribuíveis à aquisição dos insumos e por ser custo de produção, está inserido na atividade produtiva.

Por outro lado, o fundamento da DRJ é de vinculação do custo de aquisição à regra de geração de crédito do insumo importado, vinculando à Lei 10.865/2004.

Contudo, o CARF já editou a Súmula CARF nº 188ⁱ, permitindo o creditamento de frete de aquisição de insumos, independentemente da condição de não oneração do insumo, reconhecendo que tal despesa compõe o custo de aquisição do insumo e, portanto, essencial ao processo produtivo, devendo gerar crédito, se for tributado. A mesma *ratio decidendi* da referida súmula pode ser aqui aplicada, reconhecendo o crédito da armazenagem como custo de aquisição, independentemente da não tributação do insumo ou de sua tributação pelo valor aduaneiro, afastando os óbices alegados pela DRJ.

Assim, o entendimento foi de que o custo de aquisição, tributado em separado, pode gerar crédito, desvinculado do regime de crédito do bem importado, no caso da súmula, bens não onerados.

Destarte, a armazenagem de insumos antes de sua tradição, importados ou adquiridos no mercado interno, por compor o custo de aquisição, se enquadra no conceito de insumo.

Neste sentido, cito:

Acórdão nº 3102-002.467:

FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO.

A apuração do crédito de frete e de armazenagem não possui uma relação de acessoriedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal em contrário. Uma vez

provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Acórdão nº 9303-014.822:

PIS/COFINS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. PRIMEIRO PERÍODO. OBRIGAÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

Por obrigação legal de operações portuárias na importação (art. 1º inciso I da Lei 12.815/2013) e armazenagem das mercadorias importadas (IN SRF 680/06 e art. 35, Parágrafo Único da IN RFB 800/2007), é possível conceder créditos para o pagamento das operações portuárias e das despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas como relevante ao processo produtivo.

Quanto aos serviços de despachante aduaneiro, a matéria apreciada por esta turma no Acórdão 3301-014.428, cuja ementa transcrevo e parte do voto vencedor proferido pela Conselheira Rachel Freixo Chaves:

SERVIÇOS DE ASSESSORIA ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. POSSIBILIDADE Admite-se o creditamento da COFINS, no regime da não cumulatividade, sobre valores pagos a título de assessoria aduaneira contratada para viabilizar a importação de insumos utilizados na atividade produtivas. (Lei nº 10.865/2004; REsp 1.221.170/PR; Acórdão CARF nº 9303-015.493 – CSRF/3ª Turma)

Excerto:

“Embora a legislação permita que o próprio importador promova o despacho aduaneiro de suas mercadorias, nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, é certo que, na prática, tal atividade requer conhecimento técnico especializado, estando sujeita a rigorosos controles fiscais e aduaneiros.

Nessa perspectiva inclusive, a Solução de Consulta COSIT nº 67/2015 que, embora trate de aspectos ético-funcionais da atuação do despachante aduaneiro, reconhece que se trata de função pública exercida por delegação do Estado e indispensável ao processamento regular de operações de comércio exterior, o que reforça a importância e a utilidade concreta do serviço prestado.

Dessa forma, tenho por inequívoco que os serviços de assessoria aduaneira, quando devidamente contratados de forma autônoma, prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil e efetivamente tributados pelas contribuições, configuram-se como insumos relevantes ao processo produtivo, autorizando, assim, o seu aproveitamento como crédito no regime da não cumulatividade.

Sob o ponto de vista contábil, é imperioso destacar que os valores pagos à assessoria aduaneira com o objetivo de viabilizar a internalização de insumos industriais devem ser tratados como parte integrante do custo de aquisição dos estoques, conforme disposto no item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1)

– Estoques. O referido item dispõe que o custo de aquisição compreende, além do preço de compra, os impostos de importação, fretes, seguros, manuseio e demais encargos diretamente atribuíveis à aquisição e ao transporte dos insumos até sua condição e local de uso. Dessa forma, sob a ótica técnica e contábil, a assessoria aduaneira não se configura como despesa operacional ou administrativa, mas sim como custo capitalizável, que transita pela conta de estoques, integra o custo de produção e, posteriormente, é apropriado ao custo dos produtos vendidos (CPV), refletindo-se diretamente no resultado operacional da empresa. Tal entendimento, inclusive, guarda harmonia com os princípios fiscais que regem a não cumulatividade da COFINS, reforçando a natureza de insumo do serviço analisado.

Nesse sentido, alinho-me à jurisprudência administrativa mais recente, em especial ao Acórdão nº 9303-015.493, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão realizada em 17 de julho de 2024, no qual restou consignado que

“os dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação (no presente caso descritos como ‘despesas aduaneiras na importação’), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade”.

Ainda segundo referido julgado,

“a incidência das contribuições previstas na Lei nº 10.865/2004 (no caso, a Contribuição para o PIS/Pasep-importação e a COFINS-importação) restringe-se à importação de mercadorias e à importação de serviços, não versando, por exemplo, sobre serviços contratados no Brasil. Se, de fato, os serviços descritos no presente processo foram contratados no país e efetivamente tributados, de forma isolada, pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS, seria aplicável o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, inclusive o comando de seu § 1º. E não seria maculada a restrição estabelecida no § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de que o direito ao crédito se aplica exclusivamente em relação a ‘bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país’, visto que a mercadoria teria sido adquirida de vendedor estrangeiro, mas os serviços teriam sido contratados e executados no país, por pessoa jurídica brasileira”.

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (2024). Acórdão nº 9303015.493 – CSRF/3ª Turma, sessão de 17 de julho de 2024. Ministério da Fazenda, Brasília, DF.

Assim, considerando que os serviços de assessoria aduaneira foram contratados pela Recorrente com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de forma desvinculada da operação principal de importação, e foram efetivamente tributados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, entendo que se trata de insumos relevantes ao processo produtivo, cuja natureza justifica o

aproveitamento de créditos no âmbito da não cumulatividade, tanto sob a ótica da jurisprudência consolidada como da técnica contábil amplamente aceita.”

Quanto aos serviços portuários, segundo a fiscalização (fls. 230 e ss.), são relacionados à movimentação de carga, capatazia, armazenagem etc. Neste aspecto, destaca-se a Súmula CARF nº 243:

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 27/11/2025 – vigência em 04/12/2025

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados

A *ratio* é a mesma, despesa atribuível diretamente à importação do insumo, que, portanto, compõe o custo de aquisição e por consequência, gera crédito como insumo. Ainda que não se analisasse sob o aspecto do custo, são despesas essenciais para o processo produtivo, pois sua ausência inviabilizaria a aquisição do próprio insumo.

Portanto, dou provimento a este tópico.

Serviços de transporte

A recorrente alega que foram glosados fretes com transporte de aquisição de trigo, frete com transporte de produtos acabados em operações não relacionadas às vendas (transferência de mercadorias para depósitos, remessa de bens para conserto, remessa de vasilhames, transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica, depósitos de terceiros, entre outros), transporte de devoluções de mercadorias, transporte de remessas de bonificações, doações ou brindes.

O Despacho Decisório efetuou as seguintes glosas de fretes;

- I. Fretes em operações de compra de trigo, no mercado interno, de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, que geraram créditos presumidos das contribuições. Para estes fretes, vinculados ao trigo que gerou crédito presumido, houve glosa de todo o crédito apurado sobre o frete, uma vez que o frete foi considerado custo de aquisição do trigo adquirido e gerado crédito apenas presumido e limitado ao desconto das contribuições, tendo, portanto, sido glosado seu ressarcimento. A fiscalização admitiu, contudo, a possibilidade de apurar e escriturar o crédito presumido sobre as compras, conforme parágrafo 82 do Despacho Decisório;
- II. Fretes em operações não enquadradas como aquisição de insumos ou de bens para revenda, como operações de retorno e transferência de

mercadorias para depósitos, remessa de bens para conserto, remessa de vasilhames, dentre outras;

- III. Fretes em operações não relacionadas à venda, como operações de simples remessa, transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica, depósitos de terceiros, ou saídas outras de quaisquer espécies não relacionadas à venda.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente apenas questiona o transporte de carga na importação, alegando que a fiscalização considerou que o serviço de transporte não era insumo. A recorrente construiu sua argumentação em torno da aquisição de trigo no mercado externo, relacionando o serviço de transporte de trigo importado até os armazéns, bem como serviços e carga e descarga com o próprio serviço de armazenagem.

Por sua vez, a DRJ seguir a estrutura da manifestação, considerando que o transporte glosado somente se referia à importação, conforme excerto abaixo:

“DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM, DESPACHANTE E SERVIÇOS PORTUÁRIOS E TRANSPORTE

A autoridade fiscal informa que:

[...]

Este tópico trata de serviços relacionados à importação de insumos.

Os créditos apurados na importação são disciplinados pela Lei nº 10.865/2004, a qual prevê que o valor do crédito será o valor pago na operação de importação, o qual, por sua vez, tem como base de cálculo o valor aduaneiro, conforme se extrai dos art. 7º, I, c/c art. 15 da referida norma.

Dessa maneira, é inviável admitir que os dispêndios ocorridos em território nacional, como aqueles decorrentes das operações portuárias (serviços de armazenagem, serviços portuários, movimentação, transporte de carga, serv. despachante aduaneiro e serviços portuários diversos), possam ensejar a apuração de créditos das contribuições sob amparo da Lei nº 10.865/2004.

Essas despesas não podem se admitidas no custo de aquisição pois não integram o valor aduaneiro, e também não podem ser consideradas como insumos visto que, nesta fase, o processo produtivo ainda não se iniciou.

Registre-se que o custo de aquisição é tão somente o custo do bem adquirido, podendo-se admitir a inclusão do frete pago nessa aquisição, como previsto na legislação do imposto de renda.

Da mesma forma as despesas de ARMAZENAGEM E SERVIÇOS PORTUÁRIOS que, como se constata, são despesas de armazenagem referentes ao trigo importado, e, portanto, não se enquadram nas previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep), visto que essas são relativas às operações de venda”

De fato, em manifestação de inconformidade, a alegação está no tópico “2.2.1. ARMAZENAGEM, DESPACHANTE, SERVIÇOS PORTUÁRIOS E TRANSPORTE”, cujo conteúdo se inicia com os seguintes dizeres:

“A autoridade fiscal indeferiu o Pedido de Ressarcimento nº tocante aos créditos decorrentes de despesas relacionadas aos serviços de armazenagem, serviços portuários, movimentação e transporte de carga concernentes à importação. [...]”

Toda a argumentação foi desenvolvida no sentido de se tratar de transporte de trigo importado, utilizado como insumo:

“De qualquer forma, mesmo que se considere que tais custos não se classificam como insumos, verifica-se que há disposição legal específica que autoriza o crédito básico sobre as despesas com os serviços em tela. Trata-se dos arts. 3º, IX, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, que permitem o creditamento em virtude de gastos relativos à armazenagem de mercadorias. Ao encontro, para que seja possível a armazenagem do trigo importado pela Postulante, é preciso que o produto chegue até os armazéns.

Assim, se faz necessário que ele seja transportado de algum modo, descarregado deste meio de transporte e, ainda, guardado no armazém. Daí porque se apresentam indissociáveis do conceito de custo com “armazenagem de mercadoria” os gastos incorridos com a descarga e o transporte dos produtos a serem armazenados, assim como com serviços portuários.

[...]

Desse modo, incontroverso o direito ao crédito básico dos valores pagos a título dos serviços relativos à importação de trigo (“serviços de armazenagem”, “serviços portuários diversos”, “serviços de despachante” e “serviços de transporte”), seja porque se trata de custo de aquisição de insumo(arts. 3º, II, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03), seja porque se trata de dispêndios intrínsecos à armazenagem (arts. 3º, IX, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03).”

Assim, não há correspondência clara entre as alegações aduzidas em manifestação com as alegações aduzidas em recurso voluntário e com as glosas perpetradas no Despacho Decisório. Isto porque pela estrutura do Despacho Decisório, houve duas glosas de serviços de transporte:

1. Serviços de transporte dentro dos serviços utilizados como insumo – registro A170 - que se referem à operações de transporte e movimentação de trigo nacionalizado (item A.2 do Despacho Decisório, fls. 451 e ss., juntamente com as glosas de serviços portuários diversos, higienização de embalagens (big bags), higienização de instalações portuárias/silos, desinsetização/controle de pragas, serviços de despachante, análise química de insumos/produtos/ambientais e manutenção de veículos (empilhadeiras)) e se referem, também, à transferência de trigo desses recintos para depósitos, armazéns, silos de terceiros ou da

própria empresa, sem relação direta com fretes de compra de insumos, caracterizando, dessa forma, mera transferência entre tais recintos. no valor de R\$ 3.207.206,00 (fl. 452) e;

2. Serviços de transporte – registro D101- que se referem às glosas de fretes na compra de trigo no mercado interno, fretes em operações não enquadradas como aquisição de insumos ou de bens para revenda (operações de retorno e transferência de mercadorias para depósitos, remessa de bens para conserto, remessa de vasilhames, dentre outras); fretes em operações não relacionadas à venda (simples remessa, transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica, depósitos de terceiros, ou remessas bonificações, doações ou brindes).

Em manifestação de inconformidade, apenas a primeira glosa de serviços de transporte foi refutada, enquanto no recurso voluntário, incluiu-se a segunda glosa.

Destarte, deixo de conhecer das alegações relativas às glosas consignadas no Despacho Decisório no item “B – Dos créditos com serviços de transporte – registros D101”, por preclusão, conforme o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Passo a apreciar a glosa relativa aos serviços de transporte vinculados às operações de importação de trigo.

Referidos fretes foram glosados e mantidos pela DRJ, com fundamento no fato de não integrarem o valor aduaneiro e, portanto, não terem sofrido a tributação de PIS e Cofins na importação.

Contudo, são parte do custo de aquisição do trigo importado e despesas essenciais para a aquisição do trigo importado, sendo etapa vinculada à importação da matéria-prima.

A *ratio* é a mesma já desenvolvida no capítulo anterior, despesa atribuível diretamente à importação do insumo, que, portanto, compõe o custo de aquisição e por consequência, gera crédito como insumo. Ainda que não se analisasse sob o aspecto do custo, são despesas essenciais para o processo produtivo, pois sua ausência inviabilizaria a aquisição do próprio insumo.

Destarte, dou provimento aos serviços de transporte glosados no item A.2 do Despacho Decisório (fls. 451/452).

Diante do exposto, voto para acolher os embargos de declaração, anular o Acórdão nº 3301-013.347 e conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre despesas de armazenagem, despachante aduaneiro, serviços portuários e transporte relacionado à importação de trigo, glosada no item A.2 do Despacho Decisório.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

ⁱ É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348