



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

Processo nº 11065.724992/2011-97
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-004.734 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de agosto de 2017
Matéria PIS/Pasep
Embargante MOINHOS CRUZEIROS DO SUL S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão na apreciação de fundamento relevante e autônomo no acórdão embargado

DESPESAS DE ARMAZENAGEM. INSUMOS IMPORTADOS. CREDITAMENTO COM FULCRO NO INCISO IX DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de armazenagem de insumos importados não se enquadram nas despesas de armazenagem de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Embargos Acolhidos em Parte.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração apenas para sanar a omissão alegada e, no mérito, rerratificar o acórdão embargado, sem imprimir-lhe efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède
Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro

Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3302-001.916, de 29/01/2013, que foram parcialmente admitidos para sanar a omissão de apreciação do creditamento de serviços relacionados à importação de trigo, tópico 2.8 do recurso voluntário, como despesas de armazenagem.

O processo trata de Auto de Infração para constituição de crédito de Cofins e PIS/Pasep não-cumulativos, relativo aos períodos de 01 a 12/2007, em razão de diversas glosas de créditos da não-cumulatividade, dentre elas a glosa de crédito sobre serviços relacionados com a importação de trigo.

Em recurso voluntário, a recorrente pugnou no item 2.8 que tais serviços correspondiam preponderantemente a armazenagem de trigo, descarga de trigo e transporte de trigo do porto-moinho, ou seja, gastos com a mercadoria já nacionalizada e desembaraçada, concluindo que tais serviços são insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda.

Já a relatora da decisão embargada votou no sentido de se considerar tais serviços como custo de despesas de armazenagem, passível de tomar crédito com fulcro no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, referindo-se também à condição de insumo. Porém, restou vencida em voto que dispôs que estes serviços não se amoldavam ao conceito de insumos exposto no voto vencedor:

"Quanto ao segundo item, que tratou de serviços na importação de trigo, não se trata de serviços utilizados como insumos, conforme explanado no início do voto."

Intimada da decisão ora embargada, a recorrente opôs embargos de declaração alegando omissões concernentes a fretes de produtos acabados (não admitidas no despacho) e omissão quanto à possibilidade de tomada de crédito sobre os serviços relacionados à importação de trigo com base no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, omissão esta admitida pelo despacho de e-fls. 6505/6509.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Constata-se que o voto vencido fundamentou a possibilidade de tomada de crédito no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (armazenagem e frete em operações de venda) e não diretamente no inciso II do referido artigo que trata dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Já o voto vencedor apenas refutou a possibilidade de tomada de crédito como inserido

no conceito de insumo, sem, entretanto, apreciar o fundamento do voto vencedor quanto à possibilidade de tomada de crédito com fulcro no inciso IX já mencionado, razão pela qual faz-se necessária a apreciação deste fundamento.

Segundo a recorrente, os serviços referiam-se à armazenagem de trigo, à descarga de trigo e ao transporte de trigo do porto-moinho, após a importação de trigo, compondo os custos de aquisição, consistindo em insumos de produção.

A redação do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 é ambígua e dá margem a mais de uma interpretação:

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Pode-se interpretar que tanto armazenagem como frete se refiram a operações de venda, nos casos de que tratam os incisos I e II e apenas quando o ônus for suportado pelo vendedor, o que, necessariamente, está ligado à operação de venda, pois não faria qualquer sentido esta expressão se vincular a despesas operacionais desvinculadas do negócio jurídico de compra e venda. Talvez, para que esta interpretação ficasse mais clara, poderia a expressão "na operação de venda" vir entre vírgulas.

Por outro lado, pode-se entender que despesas de armazenagem são genéricas e a operação de venda se refira apenas a frete e as expressões "nos casos dos incisos I e II" e "cujo ônus for suportado pelo vendedor" também se vincularia à operação de venda e, conseqüentemente, a frete. Ocorre que a vírgula colocada após a palavra "venda", nesta situação, seria desnecessária, pois "nos casos dos incisos I e II" funcionaria como aposto restritivo ligado a venda. A inserção desta vírgula denotaria que "nos casos dos incisos I e II" poderia se referir a ambas situações: armazenagem e frete.

Esta última hipótese parece ter sido a adotada pela RFB, ou seja, considerar "na operação de venda" restrita a frete e a expressão "nos casos dos incisos I e II" aplicável a ambas. A Solução de Divergência nº 2/2017 concluiu, em relação a esta matéria, que:

É permitida a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda):

a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou

b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:

b.1) mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária;

b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e

b.3) álcool, inclusive para fins carburantes, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool,

inclusive para fins carburantes, o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX e art. 15, inciso II; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 24; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 5º, §§ 13 a 16.

Em seus fundamentos, dispôs que:

9. *Conforme se observa, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alberga duas modalidades distintas de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quais sejam: a) sobre dispêndios com armazenagem; e b) sobre dispêndios com frete na operação de venda. Conquanto a divergência interpretativa refira-se apenas à modalidade de creditamento relativa aos dispêndios com frete na operação de venda, cumpre analisar as regras aplicáveis às duas modalidades de creditamento porque a interpretação do inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável a ambas.*

10. *Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.*

11. *E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

12. *Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

13. *Por didático, transcrevem-se os dispositivos referenciados:*

Lei nº 10.833, de 2003:

[...]

17.1. Perceba-se que a conjugação da primeira parte do inciso IX (“armazenagem de mercadoria”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item i.1), demanda interpretação. **Considerando que a primeira parte do inciso IX do caput do art. 3º menciona armazenagem de “mercadoria”, pressupõe, pela significação consagrada do termo “mercadoria” (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação. Daí porque a remissão ao inciso II do caput do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas as “mercadorias” acabadas produzidas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem.**

ii) *permite creditamento em relação ao frete suportado pelo vendedor na operação de venda de produtos (inciso IX, segunda parte):*

ii.1) *produzidos ou fabricados pela pessoa jurídica (inciso II); ou*

ii.2) *adquiridos para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I). (grifos não originais).*

Não obstante a interpretação dada acima, entendo que as despesas de armazenagem estão ligadas, assim como o frete, às operações de venda, pois a inserção da expressão especificativa “nos casos dos incisos I e II” entre vírgulas aparenta referir-se às duas situações de creditamento, e sua inserção entre as duas expressões “operação de venda” e “cujo ônus for suportado pelo vendedor” indica, na realidade, tratar-se de uma única expressão “na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, cujo ônus for suportado pelo vendedor”. E esta expressão deveria ser aplicada tanto a despesas quanto a frete, indicando que o inciso, como um todo, refere-se a despesas relacionadas com a operação de venda.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 3201-002.592, de 28/03/2017:

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO.

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que compoñham a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação, como despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem que não compuseram a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE FRETES E SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM.

Para que se admita o crédito relativo à operações no mercado interno, é necessária a demonstração de que o ônus do frete e da armazenagem na operação de venda tenha sido efetivamente assumido pela vendedora.

Ressalta-se que esta interpretação foi abordada de forma incidental pela RFB na Solução de Divergência nº 2/2011, que embora tratando de fretes de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, trouxe o seguinte excerto:

*10. Com o advento da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o legislador, além de permitir a apuração de créditos calculados sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou a admitir também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º, **caput**, e incisos I, II e IX, que assim dispõem:*

Tal abordagem foi confirmada na Solução de Consulta Cosit nº 226/2014, tratando também de fretes sobre produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, reforçando os dizeres da Solução de Divergência nº 2/2011.

Porém, com a edição da Solução de Divergência nº 2/2017, restou superado o entendimento restrito de que ambas despesas se referem a operações de venda, ressalvando não ser esta a posição deste relator.

Constata-se, assim, que a interpretação dada pela RFB é mais benéfica e admite o creditamento sobre despesas de armazenagem antes da operação de venda, conforme as condições expostas na SD Cosit nº 2/2017, o que levaria a eventual provimento do recurso voluntário, mesmo contrário ao entendimento deste relator, uma vez que a autoridade fiscal é vinculada aos atos normativos expedidos pela RFB, a teor do artigo 9º da IN RFB nº 1.396/2013.

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Porém, o caso aqui tratado refere-se à importação de trigo, utilizado como insumo pela recorrente, conforme TVF, o que afasta a aplicação da Solução de Divergência nº 2/2017, que expressamente admitiu apenas as despesas de armazenagem sobre os bens destinados à venda, ou seja, bens produzidos ou fabricados, ou bens para revenda, à exceção dos mencionados na referida consulta.

Processo nº 11065.724992/2011-97
Acórdão n.º **3302-004.734**

S3-C3T2
Fl. 6.516

Portanto, não sendo operação de venda, nem se enquadrando nas hipóteses da SD nº 2/2017, resta vedado o creditamento sobre despesas de armazenagem de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Diante do exposto, voto para acolher parcialmente os embargos de declaração para retificar o acórdão embargado, apenas para sanar a omissão alegada e, no mérito, rerratificar o acórdão embargado, sem imprimir-lhe efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède