



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.905293/2015-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.433 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente NPK FERTILIZANTES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

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. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa em relação ao serviço de descarga de insumos no navio, serviços de desova e carregamento de contêineres, serviço de movimentação de insumos nos navios, serviços de movimentação portuária, serviços de transbordo, ao frete na aquisição de insumo sem incidência de contribuição e ao material de embalagem. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.431, de 25 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 11065.905290/2015-36, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, referentes a (i) serviços utilizados como insumos; e (ii) bens utilizados como insumos, nos termos da ementa abaixo:

(...)

(...)

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que não se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE. ARMAZENAGEM. VENDA.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete e de armazenagem, somente dará direito à apuração de crédito aquelas despesas relacionadas a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE. ARMAZENAGEM. AQUISIÇÕES. IMPORTAÇÃO.

Os dispêndios com frete e armazenagem em aquisições de bens somente geram crédito de contribuições quando integram o custo de aquisição dos bens que se caracterizem como insumos, e, portanto, são apurados indiretamente e nessa proporção. Especificamente quanto à aquisições de produtos importados, o valor do frete contratado após a operação de importação não compõe a base de cálculo das contribuições incidentes na importação, e portanto, não gera direito de crédito. As despesas com armazenagem após a operação de importação apenas poderiam gerar crédito se contratadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria

seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, e cumpridos os demais requisitos normativos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins.

Em sede recursal, a Recorrente reproduz suas razões de defesa, pleiteando a reversão da glosa em relação a dois aspectos: (i) serviços utilizados como insumos, incluindo: a) serviços de armazenagem e movimentação das mercadorias no porto; b) fretes na aquisição de insumo; b.1) fretes na operação de venda; b.2) fretes entre filiais de produtos em processo; b.3) fretes de remessa de matérias-primas para industrialização; b.4) frete e armazenagem após o desembaraço aduaneiro; e (ii) bens utilizados como insumos, especificamente as embalagens.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto nº 70.235/72.

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, conforme previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Cabe destacar que tal conceito já se encontra sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ no REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780, julgado pela sistemática repetitiva, além de ser respaldado pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em setembro de 2018, a qual deve ser observada pela Administração Pública, nos termos do art. 19 da Lei 10.522/2002.

Conforme exposto anteriormente, a decisão recorrida manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, relacionados a (i) serviços utilizados como insumos; e (ii) bens utilizados como insumos.

Em sede recursal, a Recorrente pleiteia, de forma resumida, a reversão da glosa em relação a (i) serviços utilizados como insumos, incluindo: a) serviços de armazenagem e movimentação das mercadorias no porto; b) fretes na aquisição de insumo; b.1) fretes na operação de venda; b.2) fretes entre filiais de produtos em processo; b.3) fretes de remessa de matérias-primas para industrialização; b.4) frete e armazenagem após o desembaraço aduaneiro; e (ii) bens utilizados como insumos, mais

especificamente, as embalagens. Tais argumentos serão devidamente analisados, levando em consideração a atividade desenvolvida pela Recorrente:

O objeto social da Sociedade consiste: (i) no comércio, armazenagem, industrialização, importação e exportação de fertilizantes, simples ou compostos, matérias-primas correlatas e corretivos do solo; (ii) na produção, importação, exportação e comércio de mercadorias e insumos relacionados com as atividades agrícolas e pecuárias, tais como sementes, lonas, defensivos, máquinas e implementos agrícolas; (iii) no exercício da atividade de representação comercial, compreendendo o agenciamento de vendas e intermediação de negócios, ressalvados os que dependem de prévia autorização governamental; (iv) na pesquisa e aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; (v) na prestação de serviços de agenciamento, afretamento e transporte marítimo nacional e internacional e como entidade estivadora para armadoras nacionais e estrangeiras, bem como na prestação de serviços correspondentes à movimentação, conferência, conserto, arrumação e armazenagem de cargas de qualquer espécie a bordo de embarcações ou em terra, inclusive a prestação de serviços de logística, por terra a água, e também de movimentação e armazenagem de cargas à terceiros; (vi) na prestação de serviços de transportes terrestres, marítimos e fluviais, compreendendo inclusive o agenciamento destes serviços, por conta própria ou de terceiros; (vii) na participação no capital de outras sociedades, mesmo que de outros setores econômicos, como sócia ou acionista, através de recursos próprios ou provenientes de incentivos fiscais; (viii) fornecimento de água potável para navios; (ix) importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição e comercialização de produtos químicos nitrogenados para uso industrial incluindo: amônia e suas soluções, uréia e suas soluções, nitrato de cálcio e suas soluções, nitrato de amônia de alta e baixa densidade e suas soluções, CO₂ e ácido nítrico em diversas concentrações, produtos e equipamentos para controle de emissão de NO_x, produtos e equipamentos para controle de odor (1-12S), e produtos químicos em geral; (x) importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição, comercialização e locação de tanques de armazenagem e abastecimento, equipamentos de aplicação e dosagem e sistemas de telemetria relacionados a atividade; (xi) importar, industrializar e comercializar produtos destinados à alimentação animal; (xii) desenvolvimento e licenciamento de sistemas ou programas de computador (software).

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise dos itens cuja glosa foi suscitada pela Recorrente.

(i) Serviços utilizados como insumos:

Segundo a fiscalização, estes serviços foram objeto de glosa por não se caracterizarem como insumos, bens e serviços assim descritos no relatório fiscal:

(...) serviço de armazenagem e movimentação de mercadorias no porto; serviço de descarga de insumos no navio; serviço de armazenagem de fertilizantes; serviço de desova e carregamento de containers; serviço de movimentação de insumos nos navios; serviço de movimentação portuária; serviço de transporte municipal; serviço de transbordo, carga e descarga; serviços portuários; serviço de transporte e armazenagem após a importação; serviço de transporte municipal após a importação entre o porto e o estabelecimento do contribuinte; armazenagem em recinto alfandegado de mercadorias importadas; serviço de transferência de fertilizante (produto acabado) do estabelecimento industrial para filiais e serviços genéricos; entre outros. Esses créditos foram incluídos indevidamente na base de cálculo dos serviços utilizados como insumos, das

despesas de fretes e armazenagem de mercadoria na operação de venda, conforme planilhas fornecidas pelo contribuinte.

Especificamente em relação aos serviços de armazenagem e movimentação das mercadorias no porto, a Recorrente trouxe as seguintes alegações:

A) SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS NO PORTO

Verifica-se que a Fiscalização glosou vários gastos descritos como *"serviços de armazenagem e movimentação de mercadorias no porto, serviço de descarga de insumos no navio, serviços de armazenagem de fertilizantes, serviços de desova e carregamento de containers, serviço de movimentação de insumos nos navios, serviços de movimentação portuária, serviço de transporte municipal; serviços de transbordo, serviços portuários, serviço de transporte e armazenagem após a importação, armazenagem em recinto alfandegado de mercadorias importadas"*.

Os serviços glosados, contudo, são essenciais ao processo produtivo, pois o produto final da Recorrente não pode ser obtido sem os dispêndios, que se relacionam a custos de obtenção de matérias-primas, o que inclui a movimentação da matéria-prima após o seu desembarque no porto.

É o caso, por exemplo, dos serviços contratados com fornecedores que têm em sua razão social serviços de operação de terminal portuário, operação de transporte multimodal, armazenagem e transportes, como se dá no caso dos seguintes fornecedores, selecionados, a título exemplificativo, de acordo com os valores mais significativos dentre aqueles que foram objeto de glosa:

- BUNGE ALIMENTOS S/A: A empresa oferece estruturas de armazenagem, transbordo intermodais e terminais portuários nos Portos de Rio Grande, São Francisco do Sul e Paranaguá, conforme portfólio que consta de seu *site* oficial*

- ITAOBI TRANSPORTES: Empresa especializada no transporte de graneis sólidos e insumos agrícolas².

- TERMAG — TERMINAL MARÍTIMO DO GUARUJÁ: É um Terminal Portuário Alfandegado de uso público especial, localizado em Guarujá, na margem esquerda do Porto de Santos, estado de São Paulo, Brasil, especializado na descarga de granel sólido importado de origem mineral: fertilizantes e enxofre³.

E nem se alegue que tais custos quando relacionados a obtenção da matéria-prima (por exemplo: serviços de descarga/operação portuária após o desembarque das matérias-primas no porto) não confeririam créditos de PIS, por suposta ausência de previsão legal específica — ao contrário do que alegado no V. Acórdão recorrido.

A esse respeito, o E. CARF já se pronunciou no sentido de que, não apenas o frete na aquisição da matéria-prima e frete como custo de produção) como, também, os serviços afins, como carga e descarga, quando relacionados à obtenção da matéria-prima devem conferir créditos de PIS — e isso, até mesmo nos casos em que o bem/matéria-prima em questão é sujeito à alíquota zero do PIS e da COFINS.

(...)

Observe-se que, no precedente acima, o E.CARF, na linha defendida pela Recorrente, entendeu que os gastos relativos a serviços de desativa de matérias primas no armazém alfandegado constituem insumos e, portanto, devem conferir créditos de PIS e de COFINS.

Entretanto, ainda que assim não fosse — o que se admite apenas para argumentar — diga-se que tais gastos com carga e descarga e outros serviços portuários são, também, inerentes aos serviços de armazenagem, devendo, sob esta perspectiva,

gerar créditos de PIS e de COFINS. Nesta linha, veja-se o seguinte precedente, também da C. TERCEIRA SEÇÃO do E. CARF:

(...)

Portanto, os serviços de carga e descarga da matéria-prima desembarcada, armazenagem, transporte após o desembarque, transbordo e movimentação dos insumos e outros serviços portuários, devem conferir créditos de PIS — ao contrário do que conclui o V. Acórdão recorrido.

Não obstante o esmero e brilho de suas alegações, fato é que a Recorrente contestou especificamente os serviços de carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas, deixando de explicitar a utilidade para os demais serviços elencados anteriormente, quais sejam: *serviços de armazenagem de fertilizantes, serviço de transporte municipal; serviços portuários, serviço de transporte e armazenagem após a importação, e armazenagem em recinto alfandegado de mercadorias importadas*. Para esses serviços, por se tratar de argumentos genéricos, mantém-se a glosa.

Já em relação aos demais serviços, tais como o serviço de descarga de insumos no navio, serviços de desova e carregamento de containers, serviço de movimentação de insumos nos navios, serviços de movimentação portuária e serviços de transbordo, entendo que a glosa deve ser revertida. Isso se deve ao fato de a Recorrente ter demonstrado, por meio de citações das atividades desenvolvidas pelas empresas prestadoras de serviços, a relevância desses serviços para as atividades da Recorrente. Nesse sentido, peço vênias para transcrever parte do voto proferido pelo Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, no acórdão 3402-009.901, PA, que envolve o mesmo contribuinte e reverteu as glosas de capatazia na importação de mercadorias:

IV - DOS CRÉDITOS SOBRE GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Alega o Recorrente que, sempre que seja possível a demonstração de que estes serviços representam utilidades indispensáveis para que o bem importado chegue ao estabelecimento do importador e contribua, numa etapa seguinte, para a conformação de sua receita, há que se assegurar o direito ao crédito relativos aos serviços na importação. No seu entender, tais serviços são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, já que se relacionam diretamente com a obtenção de matéria-prima.

Observo, de início, que o contribuinte interpreta a legislação sob o enfoque que o STJ denominou de “orientação ampliada”, pela qual o conceito de insumo se aproxima do conceito de despesas dedutíveis para fins de IRPJ. Segundo seu entendimento, toda despesa essencial e/ou relevante para a atividade operacional deve ser incluída na base de cálculo dos créditos das contribuições. Contudo, conforme já demonstrado em tópico anterior, esta tese já foi expressamente refutada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Os gastos com bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil que o contribuinte poderá utilizar para apurar créditos se encontram listados no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, dispositivo legal específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS. Contudo, no caso de bens importados, a disciplina para a apuração das contribuições e dos respectivos créditos se encontra na Lei nº 10.865/2004, já transcrita neste voto.

Além dos serviços de despachante aduaneiro, empresa/profissional responsável pelo desembaraço aduaneiro das mercadorias, os principais “serviços aduaneiros” são aqueles constantes na Lei nº 12.815/2013:

Art. 40. O trabalho portuário de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações, nos portos organizados, será realizado por trabalhadores portuários com vínculo empregatício por prazo indeterminado e por trabalhadores portuários avulsos.

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - capatazia: atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

II - estiva: atividade de movimentação de mercadorias nos conveses ou nos porões das embarcações principais ou auxiliares, incluindo o transbordo, arrumação, peação e despeação, bem como o carregamento e a descarga, quando realizados com equipamentos de bordo;

III - conferência de carga: contagem de volumes, anotação de suas características, procedência ou destino, verificação do estado das mercadorias, assistência à pesagem, conferência do manifesto e demais serviços correlatos, nas operações de carregamento e descarga de embarcações;

IV - conserto de carga: reparo e restauração das embalagens de mercadorias, nas operações de carregamento e descarga de embarcações, reembalagem, marcação, remarcação, carimbagem, etiquetagem, abertura de volumes para vistoria e posterior recomposição;

V - vigilância de embarcações: atividade de fiscalização da entrada e saída de pessoas a bordo das embarcações atracadas ou fundeadas ao largo, bem como da movimentação de mercadorias nos portalós, rampas, porões, conveses, plataformas e em outros locais da embarcação; e

VI - bloco: atividade de limpeza e conservação de embarcações mercantes e de seus tanques, incluindo batimento de ferrugem, pintura, reparos de pequena monta e serviços correlatos.

A Secretaria da Receita Federal já se manifestou sobre a possibilidade destes “serviços aduaneiros” gerarem créditos das contribuições, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 241, de 19/05/2017, *litteris*:

14. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os seguintes, todos contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- a) os serviços aduaneiros;
- b) o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica; e
- c) as despesas com depósito (armazenagem).

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

(...)

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

a.2) frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional;

b) é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria nacional ou importada, desde que contratada a armazenagem junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, e cumpridos os demais requisitos normativos.

22. Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 13 de fevereiro de 2017.

Ocorre que o STJ, ao julgar o REsp nº 1.799.306/RS (Relator Ministro Gurgel de Faria, Relator p/ Acórdão Ministro Francisco Falcão, Data da Publicação/Fonte DJe 19/05/2020) sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, decidiu que os serviços de capatazia devem ser incluídos na composição do valor aduaneiro, *in verbis*:

Ementa

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO DAS DESPESAS COM CAPATAZIA.

I - O acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994), no art. VII, estabelece normas para determinação do "valor para fins alfandegários", ou seja, "valor aduaneiro" na nomenclatura do nosso sistema normativo e sobre o qual incide o imposto de importação. Para implementação do referido artigo e, de resto, dos objetivos do acordo GATT 1994, os respectivos membros estabeleceram acordo sobre a implementação do acima referido artigo VII, regulado pelo Decreto n. 2.498/1998, que no art. 17 prevê a inclusão no valor aduaneiro dos gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação. Esta disposição é reproduzida no parágrafo 2º do art. 8º do AVA (Acordo de Valoração Aduaneira).

II - Os serviços de carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, representam a atividade de capatazia, conforme a previsão da Lei n. 12.815/2013, que, em seu art. 40, definiu essa atividade como de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelho portuário.

III - Com o objetivo de regulamentar o valor aduaneiro de mercadoria importada, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF 327/2003, na qual ficou explicitado que a carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas no território nacional estão incluídas na determinação do "valor aduaneiro" para o fim da incidência tributária da exação. Posteriormente foi editado o Decreto n. 6.759/2009, regulamentando as atividades aduaneiras,

fiscalização, controle e tributação das importações, ocasião em que ratificou a regulamentação exarada pela SRF.

IV - Ao interpretar as normas acima citadas, evidencia-se que os serviços de capatazia, conforme a definição acima referida, integram o conceito de valor aduaneiro, tendo em vista que tais atividades são realizadas dentro do porto ou ponto de fronteira alfandegado na entrada do território aduaneiro. Nesse panorama, verifica-se que a Instrução Normativa n. 327/2003 encontra-se nos estreitos limites do acordo internacional já analisado, inocorrendo a alegada inovação no ordenamento jurídico pátrio.

V - Tese julgada para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973): Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação.

VI - Recurso provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973).

Tese Jurídica

"Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação".

Ora, a Lei nº 10.865/2004 determina que o crédito das contribuições, no caso de bens importados, será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º; este art. 7º, por sua vez, estabelece que essa base de cálculo será o valor aduaneiro. Os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327/2003 descrevem como deve ser feita a determinação do valor aduaneiro:

Determinação do Valor Aduaneiro

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

Art. 5º No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:

I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e

II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executadas após a importação.

Nesse contexto, entendo que assiste razão ao Recorrente em relação aos serviços aduaneiros que correspondam a capatazia, entendida esta como os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até a chegada aos portos ou aeroportos alfandegados de descarga.

Quanto aos demais gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias, resta evidente que ocorrem antes destas serem utilizadas no processo produtivo, que ainda nem sequer se iniciou, afastando qualquer possibilidade de serem conceituados como “insumos do processo produtivo”. Assim, excluída a possibilidade de geração de crédito pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda), resta verificar se tais serviços estão previstos em alguma das demais hipóteses, sendo negativa a resposta.

Observe-se que o legislador foi extremamente minucioso e detalhista ao indicar quais dispêndios são aptos a gerar créditos, tendo inclusive ampliado este rol através de leis posteriores. Contudo, não incluiu os gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias nestas hipóteses. Da mesma forma, não há como obter respaldo legal na Lei nº 10.865/2004 pois, como visto acima, só permite a tomada de créditos sobre o valor aduaneiro dos bens importados, no qual não se incluem outros serviços além da capatazia.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para permitir o desconto de créditos apurados sobre os gastos com capatazia incluídos no valor aduaneiro da mercadoria importada.

Nesse sentido, adoto as razões do precedente citado para reverter as glosas dos serviços de descarga de insumos no navio, serviços de desova e carregamento de containers, serviço de movimentação de insumos nos navios, serviços de movimentação portuária e serviços de transbordo.

Por sua vez, em relação aos fretes na aquisição de insumo, nos termos do relatório, a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente relativos às despesas de frete na aquisição de mercadoria sem incidência das contribuições.

Em resumo, o entendimento da fiscalização, corroborado pela DRJ, é no sentido de que as despesas com frete são integrantes do custo da mercadoria, fazendo parte do custo de aquisição, e, sendo assim, deveriam acompanhar o mesmo regime de tributação que a mercadoria transportada.

Entretanto, ao contrário do que restou decidido, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, apenas, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º10.637/2002 e n.º10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam estar a eles relacionados, como é o caso dos fretes na aquisição de insumo:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

Conforme evidenciado pela fiscalização, aqui não se discute a natureza da operação sujeita ao crédito, mas sim a suposta impossibilidade de tomar o crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero ou não sofrer tributação por ter sido adquirido de pessoa física e/ou com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins, restrição esta não prevista na Lei.

Nesse sentido, observem-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo nº 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão nº 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

"(...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo nº 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão nº 3403001.938. Maioria grifei)

O Ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado, apresentou fundamentos substanciais para permitir a tomada de crédito em questão:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

Nesses termos, decido reverter a glosa relacionada aos fretes na aquisição de insumo sem incidência.

No que se refere aos fretes na operação de venda; fretes entre filiais de produtos em processo de produção; e fretes de remessa de matérias-primas para industrialização, a DRJ assim se pronunciou:

Assim, apesar de toda a exposição da interessada sobre seus dispêndios com diversos tipos de fretes, não havendo elementos nos autos de que houve glosa sobre fretes sobre operações de vendas, ou qualquer documentação comprobatória por ela anexada em sua defesa nesse sentido, a apreciação desta Turma de Julgamento resulta restrita ao litígio regularmente instaurado.

A Recorrente contesta a decisão e cita duas notas fiscais no corpo de seu recurso para justificar ter de fato incorrido nas despesas de outros fretes. Contudo, referidos documentos não se prestam a comprovar suas alegações, posto que não restou demonstrado que aquelas despesas foram objeto de glosa e, principalmente, que a Recorrente arcou com o pagamento daquelas despesas, até porque referidos documentos foram emitidos em nome de terceiros.

Em resumo, a decisão de piso que entendeu que os fretes na operação de venda; fretes entre filiais de produtos em processo de produção; e fretes de remessa de matérias-primas para industrialização são estranhos ao objeto da lide está correta.

Quanto às alegações de direito ao crédito de frete e armazenagem após o desembaraço aduaneiro, permanece apenas a discussão acerca da possibilidade de crédito com as despesas de armazenagem, considerando que o frete na aquisição de insumo já foi tratado em tópico anterior.

A respeito do tema, verifica-se que a DRJ manteve a glosa com fundamento na vedação expressa contida no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 que permite a tomada de crédito nas operações de venda. Entretanto, ainda que a vedação fosse afastada, como se faz no caso das despesas com frete, incumbe ao contribuinte demonstrar especificamente a utilidade das despesas em seu processo produtivo, o que não ocorreu para a despesa de armazenagem, sendo que as alegações da Recorrente foram de ordem genérica, mantendo-se, assim, a glosa sobre a referida despesa.

(ii) bens utilizados como insumos:

Quanto aos bens utilizados como insumos, a glosa diz respeito aos materiais de embalagens. A decisão defende a manutenção da glosa nos seguintes termos:

Especificamente no que tange ao material de embalagem compreendido no conceito de insumo definido pela IN supra mencionada, vale lembrar a distinção entre os dois tipos de embalagem trazida pela legislação do IPI (Decreto nº 4.544, de 2002 – RIPI, cuja matriz legal é a Lei nº 4.502, de 1964):

(...)

Fica evidente, portanto, a distinção existente entre as embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao seu acondicionamento e transporte, e aquelas

embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, que geram créditos a serem descontados das contribuições, por se constituírem em insumos ou, na acepção da legislação, *que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

Em razão disso, a aquisição de bens que a contribuinte utiliza para embalar e proteger seus produtos até o seu destino final, se destinando inequivocamente apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização, mas apenas com a sua utilização depois de concluído o processo produtivo, não pode gerar direito ao crédito da contribuição.

No caso dos autos, conforme consta do Relatório Fiscal, e acima de reproduziu, foram objeto de glosa apenas dispêndios com embalagens incorporadas ao produto após a conclusão do processo produtivo, e que objetivam a movimentação de mercadorias e seu acondicionamento, tais como *lonas, sacos plásticos, cordas, etc.*

Observe-se que não se nega o caráter de despesas normais, usuais e necessárias à atividade da empresa aos dispêndios com embalagens para melhor acondicionamento e transporte em tela. Ocorre que eles não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pela legislação e, portanto, não têm capacidade de gerar crédito da não cumulatividade. Daí o acerto da autoridade administrativa em não reconhecer integralmente o direito de crédito demandado pela contribuinte.

Contestando a glosa realizada, a Recorrente alega:

Quanto a tais embalagens referidas pela Fiscalização, esclareça-se que os fertilizantes comercializados pela Recorrente são ensacados nas chamadas embalagens *big bag*, que, efetivamente, acompanham o produto encaminhado ao consumidor final, não mais retornando ao estabelecimento da Recorrente.

Tais embalagens, portanto **consistem em custos essenciais- da produção dos bens** da Recorrente, já que **acompanham o produto colocado à venda, não retornando mais ao estabelecimento da Recorrente.**

Em outras palavras, tais embalagens consistem em **embalagens de apresentação, e não meras embalagens de transporte**, aderindo ao produto que segue ao consumidor final.

Este é exatamente o caso das embalagens big bag glosadas pela Fiscalização, bem como dos demais itens (como cordas, lonas, etc.), os quais — como já dito — acompanham o produto colocado à venda, **não retornando mais ao estabelecimento da Recorrente.**

A Recorrente está correta em sua argumentação. Os materiais de embalagens, sejam de apresentação ou de transporte, utilizados com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, portanto, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Assim, é pertinente a reversão da glosa em relação ao material de embalagem.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa em relação ao serviço de descarga de insumos no navio, serviços de desova e carregamento de containers, serviço de movimentação de insumos nos navios, serviços de movimentação

portuária, serviços de transbordo, ao frete na aquisição de insumo sem incidência de contribuição e material de embalagem.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter a glosa em relação ao serviço de descarga de insumos no navio, serviços de desova e carregamento de contêineres, serviço de movimentação de insumos nos navios, serviços de movimentação portuária, serviços de transbordo, ao frete na aquisição de insumo sem incidência de contribuição e ao material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator